Überschußermittlung und Warenrückvergütung als zentrale Probleme bei der Besteuerung des Einkommens gewerblicher Warengenossenschaften

Dipl.-Kfm. Siegfried Lorenz

1962

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41545804_0103

Überschußermittlung und Warenrückvergütung als zentrale Probleme bei der Besteuerung des Einkommens gewerblicher Warengenossenschaften

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde einer
Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität zu München

vorgelegt von

Dipl.-Kfm. Siegfried Lorenz
aus München

München 1962

A. Schubert, München 5, Corneliusstr. 21 · Telefon 221777

Referent: Professor Dr. Otto HINTNER
Korreferent: Professor Dr. Peter SCHERPF

Tag der mündlichen Prüfung: 25. Juli 1962

R. UNIV. BIBLIOTHEEK LEIDEN

INHALTSVERZEICHNIS

Seite

EINFÜHRUNG

1. KAPITEL

DER GENOSSENSCHAFTSBEGRIFF

A) Wirtschaftlich 1
B) Rechtlich 2

2. KAPITEL

DIE GENOSSENSCHAFT, EINE ZWECKGEBUNDENE WIRTSCHAFTSFORM

A) Förderungs- und Hilfsgemeinschaft 4
B) Personalverband mit nicht geschlossener Mitgliederzahl 6
C) Gemeinschaftlicher Geschäftsbetrieb 7
D) Schaffung von wirtschaftlichen Vorteilen für die Mitglieder 8

3. KAPITEL

ARTEN DER ERWERBS- UND WIRTSCHAFTSGENOSSENSCHAFTEN 10
A) Nicht erschöpfender Katalog in § 1 Abs. 1 des Genossenschaftsgesetzes 10
B) Beschaffungsgenossenschaften - Verwertungsgenossenschaften 11
C) Einteilung nach Spitzenverbänden 11
D) Zum Begriff "Gewerbliche Warengenossenschaft" 13

4. KAPITEL

DIE BESTEUERUNG DER GENOSSENSCHAFTEN

A) Entwicklung der Besteuerung der Genossenschaften 16
B) Steuerfreiheit oder Steuerpflicht der Genossenschaften 18
C) Die juristische Person "Genossenschaft" nach dem "Gesetz, betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften" 21

HAUPTTEIL

5. KAPITEL

BINDUNG DER STEUERPFLICHT AN DIE RECHTSFORM 24
A) Das Einkommen 24
B) Eintrittsgelder 26
C) Verdeckte Gewinnausschüttungen 31
I) Gleichbehandlung von Mitgliedern und Nichtmitgliedern 32

Seite

II) Gleichbehandlung der Mitglieder untereinander 34
III) Ausgaben anlässlich einer Generalversammlung 36
D) Organschaft 38
I) Die Genossenschaft als Organ 38
II) Die Genossenschaft als Organträger 41
III) Organeinkommen und Warenrückvergütung 42

6. KAPITEL

DER GENOSSENSCHAFTLICHE ÜBERSCHUSS
A) Der genossenschaftliche Überschuss im Gegensatz zum allgemeinen Gewinnbegriff 44
B) Das Nichtmitgliedergeschäft 45
C) Die von der Finanzverwaltung unterschiedenen Geschäftsarten 47
I) Zweckgeschäfte 48
II) Gegengeschäfte 53
III) Hilfsgeschäfte 53
IV) Nebengeschäfte 56
D) Der Überschuss im steuerlichen Sinne 60
I) Der Überschuss in den Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnungen 1955 und 1958 60
II) Zur Verlagerung von Erträgen auf andere Wirtschaftsjahre 65

7. KAPITEL

DIE "WARENRÜCKVERGÜTUNG"
A) Wesen und Begriff
I) Genossenschaftsrechtlich 68
II) Steuerrechtlich 74
B) Unterschied gegenüber Rabatten, Boni, Prämien und Skonti 77
C) Zur Gleichbehandlung von Mitgliedern und Nichtmitgliedern bei der Gewährung von Rabatten oder sonstigen Vorteilen 81
D) Warenrückvergütung und Festpreise 85

8. KAPITEL

DIE STEUERLICHE BEHANDLUNG DER WARENRÜCKVERGÜTUNG AN GENOSSENSCHAFTSMITGLIEDER
A) Entstehungsgeschichte 88
B) Die Regelung in § 35 KStDV 1958 90
I) Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit 91
II) Der Begriff "bezahlt" im Sinne von § 35 Abs. 1 Satz 1 KStDV 1958 92

Seite

III) Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder 96
IV) Warenrückvergütungen an Mitglieder 97
V) Geschäftssparten 98
a) Organisatorisch verselbständigte Betriebsabteilungen 101
b) Aufteilung der Warenrückvergütung nach einem "angemessenen Verhältnis" 102

9. KAPITEL

ZUR BERECHNUNG DER STEUERLICH ZULÄSSIGEN OBERGRENZE FÜR WARENRÜCKVERGÜTUNGEN AN MITGLIEDER 107
A) Ermittlung des Überschusses im Sinne von § 35 Abs. 2 letzter Satz KStDV 1958 107
I) Gewinn aus Nebengeschäften 107
II) Verlust aus Nebengeschäften 111
III) Bagatellklausel 112
B) Bezugsgenossenschaften 113
I) Gesamtumsatz 114
II) Mitgliederumsatz 116
III) Berechnungsbeispiele 118
IV) Ermittlung der Warenrückvergütung für das einzelne Mitglied . 120
V) Die derzeitige Berechnungsmethode der Warenrückvergütung im Vermittlungsgeschäft und ihr wirklichkeitsfremdes Ergebnis. 122
VI) "Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder" und aufteilungsfähiger Überschuss 124
C) Absatzgenossenschaften 126
D) Kombinierte Bezugs- und Absatzgenossenschaften 127
I) Ohne Geschäftssparten 127
II) Mit Geschäftssparten 129
a) Reine Bezugs- und Absatzgenossenschaften 129
b) Gemischte Bezugs- und Absatzgenossenschaften 131
c) Ermittlung der steuerlich zulässigen Obergrenze auf Grund des Rohertrages 132

10. KAPITEL

VERFAHREN ZUR EXAKTEN BERECHNUNG DER STEUERLICH ABZUGSFÄHIGEN WARENRÜCKVERGÜTUNG AN MITGLIEDER 134
A) Ohne Berücksichtigung von Gewinnen aus Nebengeschäften 134
B) Mit Berücksichtigung von Gewinnen aus Nebengeschäften 139

Seite

11. KAPITEL

ZUR NACHTRÄGLICHEN AUSSCHÜTTUNG VON STEUERLICHEN MEHRGEWINNEN IN FORM VON WARENRÜCKVERGÜTUNGEN AN MITGLIEDER

A) Bilanzmässige Behandlung der Warenrückvergütung 143
B) Die Verwirkung des Ausschüttungsrechts 145
C) Ermittlung des vom Mehrüberschuss ausschüttungsfähigen Betrages ... 147

S C H L U S S

12. KAPITEL

Die steuerliche Behandlung der gewerblichen Warengenossenschaften und der private Grosshandel 149

Die besonderen Gegebenheiten bei Genossenschaften, welche von Steuergesetzgebung und Rechtsprechung künftig stärker beachtet werden sollten. 151

Abkürzungen

Literaturübersicht

Zeitschriften und Entscheidungssammlungen

Lebenslauf

A B K Ü R Z U N G E N

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AusfFG	Ausfuhrförderungsgesetz
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
BewDV	Durchführungsverordnung zum Bewertungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
Bfin	Beschwerdeführerin
BFM	Bundesfinanzministerium
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	Bundesgesetzblatt
BlfG	Blätter für Genossenschaftswesen
BO	Brennereiordnung
Brantw.MonG	Brantweinmonopolgesetz
BStBl	Bundessteuerblatt
Diss.	Dissertation
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
eG	eingetragene Genossenschaft
eGmbH	eingetragene Genossenschaft mit beschränkter Haftpflicht
eGmuH	eingetragene Genossenschaft mit unbeschränkter Haftpflicht
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
eV	eingetragener Verein
ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FME	Finanzministerialentschliessung
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung

Seite

11. KAPITEL

ZUR NACHTRÄGLICHEN AUSSCHÜTTUNG VON STEUERLICHEN MEHRGEWINNEN IN FORM VON WARENRÜCKVERGÜTUNGEN AN MITGLIEDER

A) Bilanzmässige Behandlung der Warenrückvergütung 143
B) Die Verwirkung des Ausschüttungsrechts 145
C) Ermittlung des vom Mehrüberschuss ausschüttungsfähigen Betrages ... 147

S C H L U S S

12. KAPITEL

Die steuerliche Behandlung der gewerblichen Warengenossenschaften und der private Grosshandel 149

Die besonderen Gegebenheiten bei Genossenschaften, welche von Steuergesetzgebung und Rechtsprechung künftig stärker beachtet werden sollten. 151

Abkürzungen

Literaturübersicht

Zeitschriften und Entscheidungssammlungen

Lebenslauf

A B K Ü R Z U N G E N

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AusfFG	Ausfuhrförderungsgesetz
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
BewDV	Durchführungsverordnung zum Bewertungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
Bfin	Beschwerdeführerin
BFM	Bundesfinanzministerium
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	Bundesgesetzblatt
BlfG	Blätter für Genossenschaftswesen
BO	Brennereiordnung
Brantw.MonG	Brantweinmonopolgesetz
BStBl	Bundessteuerblatt
Diss.	Dissertation
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
eG	eingetragene Genossenschaft
eGmbH	eingetragene Genossenschaft mit beschränkter Haftpflicht
eGmuH	eingetragene Genossenschaft mit unbeschränkter Haftpflicht
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
eV	eingetragener Verein
ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FME	Finanzministerialentschliessung
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung

GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuerrichtlinien
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz, betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
KapStDV	Kapitalertragssteuer-Durchführungsverordnung
KG	Kommanditgesellschaft
KGA	Kreditgewinnabgabe
KGJ	Jahrbuch für Entscheidungen des Kammergerichts in Sachen der freiwilligen Gerichtsbarkeit
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStGenVO	Verordnung über die Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 8. 12. 1939
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
lt.	laut
LAG	Lastenausgleichsgesetz
m. E.	meines Erachtens
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OHG	Offene Handelsgesellschaft
RdF	Reichsminister der Finanzen
Rd. Verfg.	Rundverfügung
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl	Reichsgesetzblatt
RStBl	Reichssteuerblatt
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
u. a.	unter anderem
u. a. m.	und anderes mehr
UStDB	Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
v. H.	vom Hundert

VO	Verordnung
VOL	Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft
VStG	Vermögensteuergesetz
VStR	Vermögensteuerrichtlinien
VVaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
VVG	Versicherungsvertragsgesetz
WRV	Warenrückvergütung
z.B.	zum Beispiel

E I N F Ü H R U N G

1. K A P I T E L

DER GENOSSENSCHAFTSBEGRIFF

A) WIRTSCHAFTLICH

Unter dem Begriff "Genossenschaft" versteht man im weitesten Sinne jeden Zusammenschluss von Personen zur Lösung gemeinsamer Probleme. Hierin zeigt sich der Grundgehalt der Genossenschaftsidee, der darin liegt, das Spannungsverhältnis zwischen den in jeder Lebensgemeinschaft wirkenden Kräften von Freiheit und Bindung zu lösen 1). Ein wesentliches Merkmal des Genossenschaftsbegriffs ist also, dass diejenigen, die sich in einer Genossenschaft zusammenschliessen, wirtschaftlich selbständige Individuen bleiben (Freiheit) und lediglich in einem Teilbereich ihres Wirkens etwas gemeinsam zu erreichen suchen (Bindung).

Dabei braucht das Wirken einer Genossenschaft wesensmässig nicht auf das Gebiet des privatrechtlichen Wirtschaftens beschränkt zu sein. Auch dem öffentlichen Recht ist der Genossenschaftsgedanke nicht fremd, denn "in einem weiteren Sinne gehören die Gemeinden und der Staat selber unter diesen Begriff der Genossenschaft" 2). So verkörpern beispielsweise die dem öffentlichen Recht angehörenden Zweckgenossenschaften der Landeskulturgesetzgebung -insbesondere die Deich-, Wasser- und Waldgenossenschaften- genossenschaftliches Gedankengut 3).

Der Genossenschaftsbegriff ist somit -entwicklungsgeschichtlich gesehen- ein wirtschaftlich-soziologischer Begriff.

Als etwa in der Mitte des 19. Jahrhunderts mit dem Beginn der Industrialisierung die Lebensfähigkeit der kleinen Betriebe immer stärker bedroht war, tauchte der Gedanke des genossenschaftlichen Zusammenschlusses in konkreter Form auf. Bahnbrecher für diesen genossenschaftlichen Gedanken waren Hermann Schulze-Delitzsch und Friedrich Wilhelm Raiffeisen. Von diesen Männern wur-

---

1) Westermann Harry, Freiheit und Bindung im Genossenschaftsrecht, Edeka-Rundschau, Sonderausgabe Mainz 1951, S. 30 ff.

2) v. Gierke Otto, Das deutsche Genossenschaftsrecht, Berlin 1868 Bd. I, S. 5; Ziegenfuss Werner, Die genossenschaftliche Wirtschaftsform, (Heft 21 der Veröffentlichungen des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Frankfurt/Main) Stuttgart-Berlin 1939 S. 32.

3) Vgl. auch Artikel 155 der Verfassung des Freistaates Bayern vom 2. 12. 1946: "Für die vorgesehene Bildung von Bedarfsdeckungsgebieten können Körperschaften des öffentlichen Rechts auf genossenschaftlicher Grundlage errichtet werden, die im Rahmen der Gesetze das Recht auf Selbstverwaltung haben sollen".

de erkannt, welche Gefahren der damaligen gesellschaftlichen Struktur drohten, wenn nach der Vernichtung tausender selbständiger Kleinbetriebe einige wenige Mammutunternehmen an deren Stelle treten würden. Wollte man also den kleinen Betrieben helfen, musste man sie widerstandsfähig machen. Die in dieser Zeit von den Genossenschaften verbreiteten Schlagworte wie "Einigkeit macht stark" oder "Alle für einen, einer für alle" kennzeichnen deutlich die damalige Situation. Staatliche Hilfe wurde möglichst abgelehnt, weil diese doch wieder zu einer Abhängigkeit von der Obrigkeit geführt hätte.

Da Freiheit der Wirtschaft sowohl damals als auch heute noch höchste Leistung im freien Wettbewerb heisst, sah man im freiwilligen genossenschaftlichen Zusammenschluss den geeigneten Weg. Dass dieser Weg richtig war, zeigt die Entwicklung des Genossenschaftswesens bis in die Gegenwart. Wenn man -abgesehen von Einzelheiten- in der Mitte des 19. Jahrhunderts den Beginn des heutigen Genossenschaftswesens erblickt, so wurde es gekennzeichnet durch den freiwilligen Zusammenschluss wirtschaftlich schwacher Kreise zur Erreichung einer Leistung, die dem einzelnen nicht möglich sein würde. Gerade in der Freiwilligkeit zeigt sich der auf demokratischer Grundlage gebildete Begriff der Genossenschaft, den man also präzisieren kann als "einen freiwilligen Zusammenschluss einzelner zur Förderung ihrer gemeinsamen wirtschaftlichen Ziele auf der Grundlage der Selbsthilfe, Selbstverantwortung und Selbstverwaltung".

B) RECHTLICH

Die drei tragenden Säulen eines echten demokratischen Genossenschaftswesens sind also die auf freiwilliger Basis beruhende Selbsthilfe, Selbstverantwortung und Selbstverwaltung. In dieser Erkenntnis gab Schulze-Delitzsch seinen Genossenschaften durch ein eigenes Gesetz ihre Rechtsgrundlage; dieses Gesetz hat in seinen wesentlichen Bestimmungen bis auf den heutigen Tag Gültigkeit.

Mit dem "Reichsgesetz, betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften" vom 1. Mai 1889 (mit einigen Änderungen und Ergänzungen neu bekannt gemacht am 20. Mai 1898) tritt der rechtliche Genossenschaftsbegriff zutage. Nach der Legaldefinition in § 1 Abs. 1 dieses Gesetzes sind Genossenschaften "Gesellschaften von nicht geschlossener Mitgliederzahl, welche die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs bezwecken".

Da jedoch die eingetragene Genossenschaft im Sinne des § 1 GenG nur eine der möglichen Formen genossenschaftlichen Zusammenschlusses und genos-

senschaftlicher Betätigung 4) ist, wird man richtigerweise in dieser Legaldefinition nicht schlechthin den Genossenschaftsbegriff, sondern nur die Umschreibung eines Genossenschaftsbegriffs zu sehen haben - der allerdings für unsere heutige Zeit weitgehend bestimmend ist. Auch der Gesetzgeber bringt in § 1 Abs. 1 mit den Worten "..... erwerben die Rechte einer "eingetragenen Genossenschaft" nach Massgabe dieses Gesetzes" zum Ausdruck, dass es auch Genossenschaften geben kann, die nicht dem GenG unterstehen und deshalb von den in diesem verankerten Rechtsvorschriften nicht berührt werden.

4) Eine Reihe von Unternehmungen verfolgt ebenfalls genossenschaftliche Ziele und arbeitet nach dem genossenschaftlichen Prinzip ohne in die Rechtsform der Genossenschaft gekleidet zu sein. Paulick Heinz spricht hier von sogenannten "latenten" Genossenschaften; vgl. "Die eingetragene Genossenschaft als Beispiel gesetzlicher Typenbeschränkung" 1954, S. 13 und Kapitel 13.

2. KAPITEL

DIE GENOSSENSCHAFT, EINE ZWECKGEBUNDENE WIRTSCHAFTSFORM

A) FÖRDERUNGS- UND HILFSGEMEINSCHAFT

Unter den vom Gesetzgeber normierten Gesellschaftsformen nimmt die eingetragene Genossenschaft eine Sonderstellung ein. Zwar besteht bei der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr grundsätzlich freie Wahl der Gesellschaftsform, doch ist zur Erreichung einiger bestimmter Zwecke vom Gesetzgeber jeweils eine bestimmte Form mit bestimmtem Inhalt vorgeschrieben und damit eine freie Wahl des Gesellschaftstypus ausgeschlossen 5).

Neben diesen Zwecken, die also nur mittels einer oder einiger Gesellschaftsformen erreicht werden können, gibt es umgekehrt auch Fälle, bei denen der Gesetzgeber die Wahl einer bestimmten Form vom Vorliegen eines gesetzlich genau umrissenen Zwecks abhängig macht. Typische Beispiele hierfür sind der VVaG., der e.V. 6) und die eGmbH. Letztere ist nur für solche Personenzusammenschlüs-

---

5) So darf z.B. gemäss § 7 Abs.1 Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) Personenvereinigungen, welche die Versicherung ihrer Mitglieder nach dem Grundsatz der Gegenseitigkeit betreiben wollen, die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb nur erteilt werden, wenn sie in der Form von Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (VVaG) im Sinne der §§ 15-53 des Gesetzes errichtet werden. Zum Betrieb der verschiedenen Arten von Lebensversicherung sowie zum Betrieb der Unfall-, Haftpflicht-, Feuer- oder Hagelversicherung darf die Erlaubnis gemäss § 7 Abs.2 VAG ausser Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit nur Aktiengesellschaften erteilt werden, womit den Beteiligten die beschränkte Wahl zwischen zwei zugelassenen Typen eingeräumt wird.
Für Bausparkassen treffen die §§ 114, 133 VAG (nur in Form von Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung), für Hypothekenbanken § 1 des Hypothekenbankgesetzes und für Schiffsbanken die §§ 1 und 2 des Gesetzes über Schiffspfandbriefbanken (Schiffbankgesetz) eine entsprechend "gesetzliche Typenwahl" der Rechtsform. Auch für Rabattsparvereine ist gemäss § 4 Abs.2 des Gesetzes über Preisnachlässe (Rabattgesetz) und § 2 Abs.1 der Verordnung vom 21.Febr.1934 wahlweise entweder nur die Form der eingetragenen Genossenschaft mit beschränkter Haftpflicht oder die des rechtsfähigen Vereins vorgeschrieben.

6) Der VVaG darf für andere als Versicherungszwecke nicht verwendet werden. Der e.V. kann nur entstehen, wenn sein Zweck "nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist" (§ 21 BGB).

se zugelassen, deren Zweck "die Förderung des Erwerbs und der Wirtschaft ihrer Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs" ist. Hier wurden also die wirtschaftlichen Hauptmerkmale der Genossenschaft gleichwohl zu ihren rechtlichen Merkmalen fixiert. Gemäss § 81 GenG. kann auch eine Genossenschaft, wenn sie andere als die in § 1 GenG. bezeichneten Zwecke verfolgt, aufgelöst werden. Der Zweck einer Genossenschaft kann durchaus auch in einer anderen Rechtsform (z.B. AG. oder GmbH.) erreicht werden. Die eGmbH. kann dagegen nicht für andere Zwecke sondern nur für den gesetzlich vorgeschriebenen Zweck verwendet werden. Sie ist eine Wirtschaftsform, die darauf gerichtet ist, kapitalschwache und in der Regel geschäftsunerfahrene Bevölkerungskreise durch ihren Zusammenschluss in ihren wirtschaftlichen Belangen unmittelbar zu fördern. Die Genossenschaft ist also grundsätzlich eine Förderungs- und Hilfsgemeinschaft. Man bezeichnet sie auch als den "verlängerten Arm" der in ihr zusammengeschlossenen Genossen, deren Individualität trotz ihres Zusammenschlusses zur Einheit erhalten bleibt 7). Die Genossenschaft verfolgt aus ihrem Sinn und Zweck heraus keine eigenen wirtschaftlichen Ziele, sondern ist dazu bestimmt, den "Erwerb" (Erwerbswirtschaft; Gewerbe oder Beruf) oder die "Wirtschaft" (Hauswirtschaft; private Sphäre) ihrer Mitglieder zu fördern. Dies muss mittels genossenschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgen, d.h. nach der Rechtsprechung: die Förderung muss unmittelbar durch den genossenschaftlichen Geschäftsbetrieb -durch Geschäftsabschlüsse mit den Mitgliedern- erfolgen 8). Hieraus lässt sich erkennen, dass der Förderungszweck nur erreicht werden kann, wenn sich die Mitglieder aktiv an dem genossenschaftlichen Geschäftsbetrieb beteiligen. Mit der blossen Übernahme eines Geschäftsanteils wird dieser Zweck nicht erreicht. Es ergibt sich also die Tatsache, dass bei der Genossenschaft die Träger des Unternehmens (die Mitglieder) gleichzeitig auch die Kunden bzw. Lieferanten, also die Geschäftspartner sind. Wie später noch erörtert wird, liegt in dieser Doppelnatur der Genossen die Hauptproblematik der Besteuerung. Ein weiteres wesentliches Merkmal der eG. ist ihre personalistische Struktur. Sie ist ein reiner Personalverband im Gegensatz zu dem Kapitalverband der AG. So viele Parallelen sich auch zwischen der AG und der eG ergeben -z.B. in ihrer Verfassung- so gross sind auch die Unterschiede in der inneren Struktur beider Gesellschaften; denn bei der Genossenschaft liegt das Schwergewicht sowohl hinsichtlich der Beteiligung als auch der geschäftlichen Beziehungen auf der Person. Dies wird z.B. auch dadurch verdeutlicht, dass zur Gründung einer AG ein Mindestkapital von DM 100.000,-- erforderlich ist (§ 7 Abs.1 AktG) 9), eine Genossenschaft aber theoretisch ohne jedes Eigenkapital entstehen kann. Die Geschäfts-

---

7) Vgl. Paulick Heinz, Die eingetragene Genossenschaft als Beispiel gesetzlicher Typenbeschränkung, Tübingen 1954, S.98

8) KGJ 18 Seite 27 ff.

9) Bei der GmbH mindestens DM 20.000,-- (§ 5 Abs.1 GmbHG).

anteile müssen lediglich bis zu einem Betrag von einem Zehntel innerhalb einer in der Satzung festgesetzten Frist einbezahlt werden (§ 7 Ziff.2 GenG). Während es sich also bei der AG primär um die Ansammlung eines gewissen Grundkapitals handelt 10) -ganz gleich wer es aufbringt- steht bei der Genossenschaft die Beteiligung der Person im Vordergrund. Paulick formuliert den Unterschied zwischen Kapitalgesellschaft und Genossenschaft deshalb wie folgt: "Während bei der Kapitalgesellschaft eine vermögensrechtliche Handlung (Zeichnung oder Erwerb der Aktie oder des Anteils) sekundär das personenrechtliche Mitgliedschaftsverhältnis zur Entstehung kommen lässt, bilden bei der Genossenschaft die vermögensrechtlichen Rechte und Pflichten der Genossen für sich allein nicht die Mitgliedschaft; sie sind nur eine Folgewirkung derselben. Bei der Kapitalgesellschaft, bei der die Mitgliedschaft erst durch die Kapitalbeteiligung entsteht, ergeben sich als Folge ungleicher Kapitalbeteiligung ungleiche mitgliedschaftliche Rechte und Pflichten. Bei der Genossenschaft, deren oberster Grundsatz die Rechtsgleichheit ist, kann durch ungleiche Kapitalbeteiligung wohl der vermögensrechtliche (§ 19 GenG), nicht auch der personenrechtliche Inhalt der Mitgliedschaft und damit die Mitgliedschaft als Ganzes beeinflusst werden (§ 43 Abs.2 GenG)".

B) PERSONALVERBAND MIT NICHT GESCHLOSSENER MITGLIEDERZAHL

Das Merkmal der nicht geschlossenen Mitgliederzahl unterstreicht den persönlichen Charakter der Genossenschaft, ist aber zur Durchführung des Genossenschaftszwecks -Förderung des Erwerbs und der Wirtschaft ihrer Mitglieder- an sich nicht ausschlaggebend. Der genossenschaftliche Zweck kann auch mit geschlossener Mitgliederzahl erreicht werden.

Das gesetzliche Erfordernis der nicht geschlossenen Mitgliederzahl bedeutet aber nicht, dass jedermann einen Anspruch auf Aufnahme in eine Genossenschaft hat. Da der Beitritt zu einer Genossenschaft jeweils einer Zulassung bedarf (§ 15 Abs.2 GenG) -worüber im Zweifel der Vorstand entscheidet-, kann praktisch die Mitgliederzahl ohne weiteres begrenzt werden. Ob dadurch die Beibehaltung der Genossenschaftsform in Frage gestellt wird, ist zweifelhaft; denn in der nicht geschlossenen Mitgliederzahl wird von einigen Autoren der Wille des Gesetzgebers dahin verstanden, dass jedermann die Möglichkeit haben soll, an den Vorteilen des genossenschaftlichen Zusammenschlusses teilzunehmen 11).

Für ländliche oder gewerbliche Genossenschaften liegt eine Begrenzung des Mitgliederkreises auf Inhaber bestimmter Betriebe oder Angehörige bestimmter

---

10) Henzler Reinhold spricht hier von dem "Vergesellschaften" von Kapital; vgl. "Die Genossenschaft, eine fördernde Betriebswirtschaft", Essen 1957, S.15.

11) Vgl. hierzu Paulick Heinz, Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, Karlsruhe 1956, S.57

Berufe bereits in der Art der Genossenschaft begründet. Bei Kredit- und Konsumgenossenschaften dagegen besteht diese betriebs- oder berufsbedingte Bindung nicht. Eine Satzungsbestimmung, wonach der Mitgliederkreis zahlenmässig beschränkt wird, wäre jedenfalls unzulässig. Eine weitere Besonderheit liegt auch darin, dass mit der Veränderlichkeit des Mitgliederstandes sowohl das Betriebskapital (Geschäftsguthaben) als auch das Garantiekapital (Haftsummen) schwanken. Bei den Kapitalgesellschaften berührt eine Änderung in der Anzahl der Gesellschafter die Höhe des Betriebskapitals nicht. Lediglich die auch bei den Genossenschaften vorgeschriebene gesetzliche Rücklage (Reservefonds; § 7 Ziff. 4 GenG) -gegebenenfalls auch freiwillig gebildete Rücklagen- ist in ihrem Bestand von Mitgliederwechsel unabhängig, da der Ausscheidende keinen Anspruch "an den Reservefonds" (§ 73 Abs. 2 GenG) hat. Damit ist die Verwendung der Genossenschaftsform grundsätzlich für Unternehmen, die mit einem festen, unveränderlichen Eigenkapital rechnen müssen, ungeeignet 12). In der jederzeitigen Austrittsmöglichkeit der Mitglieder liegt für den Bestand des Genossenschaftsvermögens eine gewisse Unsicherheit, die manches genossenschaftliche Unternehmen die Rechtsform der Kapitalgesellschaft vorziehen lässt. Durch das Merkmal der nicht geschlossenen Mitgliederzahl wird somit die praktische Anwendung der Genossenschaftsform in gewissem Sinne beschränkt.

C) GEMEINSCHAFTLICHER GESCHÄFTSBETRIEB

Die Förderung der Mitglieder muss durch einen gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb bezweckt werden. Hierunter ist eine auf eine gewisse Dauer gerichtete wirtschaftliche Tätigkeit zu verstehen mit dem Ziele, den Genossen durch Benutzung der genossenschaftlichen Einrichtungen unmittelbar wirtschaftliche Vorteile zu verschaffen.

Hierin kommt auch zum Ausdruck, dass die Genossenschaft trotz ihrer eigenen Organisation und ihrer juristischen Selbständigkeit im Rechtsverkehr nur ein "Mittel" für die Zwecke der Einzelbetriebe oder Einzelwirtschaften sein und keinesfalls zum Selbstzweck werden soll. Das Wesen der Genossenschaft als Hilfs- und Ergänzungsbetrieb für ihre wirtschaftlich selbständig bleibenden Mitglieder wird durch das Wort "gemeinschaftlich" unterstrichen, welches nicht im rechtstechnischen Sinne einer "Gemeinschaft" gedeutet werden kann. Die Genossen sind nicht

---

12) Deshalb sind den Genossenschaften untersagt: der Betrieb einer Hypothekenbank (§ 2 des Hypothekenbankgesetzes); einzige Ausnahme die Bayer. Landwirthschaftsbank eGmbH. München, weil sie vor dem 1. 5. 1898 bereits bestand (§ 45 Abs. 2 des Gesetzes); der Betrieb eines Versicherungsunternehmens (§ 7 des Versicherungsaufsichtsgesetzes v. 6. Juni 1931) und der Betrieb von Bausparkassen (§ 114 des Gesetzes) soweit nicht eine Genossenschaft das Bauspargeschäft schon vor dem 1. Okt. 1931 begonnen hatte (§ 133).

Träger der im Geschäftsbetrieb begründeten Rechte und Pflichten -wie bei nicht-rechtsfähigen Vereinigungen- sondern das ist die juristische Person "Genossenschaft" als solche. "Gemeinschaftlich" ist in dem Sinne zu verstehen, dass die Genossenschaft ein eigenes Unternehmen betreibt, dessen Träger die Genossen in ihrer Verkörperung durch die Genossenschaft sein müssen. Ein gemeinschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des GenG. liegt nicht schon dann vor, wenn das Unternehmen auf gemeinschaftliche Rechnung betrieben wird. Paulick definiert den " "gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb" im Sinne des § 1 Abs. 1 GenG. als einen Geschäftsbetrieb, "der auf genossenschaftlicher Grundlage aufgebaut ist, nach genossenschaftlichen Grundsätzen geleitet wird und arbeitet und bei grundsätzlicher Wahrung der Identität zwischen den Genossen als den wirtschaftlichen Trägern und Kunden des Unternehmens trotz Teilnahme am allgemeinen Güter- und Leistungsaustausch keinen erwerbswirtschaftlichen Gewinn für sich selbst erstrebt" 13).

D) SCHAFFUNG VON WIRTSCHAFTLICHEN VORTEILEN FÜR DIE MITGLIEDER

Das aus der steuerlichen Perspektive am meisten Schwierigkeiten bereitende Merkmal der Genossenschaft ist, dass sie grundsätzlich kein Gewinnerzielungsbetrieb, sondern ein Bedarfs- und Kostendeckungsbetrieb ist. Ihr Sinn und Zweck ist nicht die Erzielung eines Gewinns für sich selbst, sondern die Schaffung unmittelbarer wirtschaftlicher Vorteile für ihre Mitglieder. Eine mittelbare Förderung ist letzten Endes das Ziel jeder Vergemeinschaftungsform. Die Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften fördern ebenfalls die Gesellschafter. Nur wird es im Prinzip einem Aktionär gleich sein, womit sich seine Gesellschaft beschäftigt; entscheidend ist für ihn, dass sie lukrative Geschäfte macht so dass sich sein investiertes Kapital entsprechend rentiert. Einem Genossenschaftsmitglied wird man eine solche Überlegung nicht unterstellen können. Zweifellos wird auch das Mitglied einer Genossenschaft nach dem grösstmöglichen Vorteil streben, aber immer im Hinblick auf einen bestimmten Teilbereich seiner betrieblichen oder hauswirtschaftlichen Sphäre. Die Förderung durch eine Genossenschaft steht also in einer gänzlich anderen Beziehung zu dem Träger des Unternehmens wie bei einer Kapitalgesellschaft. Sie erfolgt unmittelbar durch einen gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb und zwar in der Form, dass entweder die Einnahmen des Genossen vermehrt (Absatzgenossenschaften) oder die Ausgaben vermindert werden (Bezugsgenossenschaften) oder beides gleichzeitig angestrebt wird (kombinierte Bezugs- und Absatzgenossenschaften). Neben dem Hauptzweck der unmittelbaren wirtschaftlichen Förderung kann die Genossenschaft ihren Mitgliedern auch mittelbare und ideelle Vorteile bieten z. B. Unterrichtung und Beratung der Mitglieds-

13) Paulick Heinz, a.a.O. Seite 60

betriebe in technischen und kaufmännischen Angelegenheiten, Abhaltung von Arbeitstagungen mit Erfahrungsaustausch, Schulung und Fortbildung der Mitglieder, Unterstützung in Not- und Unglücksfällen, Zuwendungen an die Hinterbliebenen verstorbener Mitglieder u.a.m. Diese weitgehende Betreuung der Genossen unterstreicht damit den Hilfscharakter des Genossenschaftsbetriebes.

3. K A P I T E L

ARTEN DER ERWERBS- UND WIRTSCHAFTSGENOSSENSCHAFTEN

Da die e.G. zur Erreichung ihres Zwecks grundsätzlich jede Art wirtschaftlicher Tätigkeit ausüben kann -mit Ausnahme der gesetzlich verbotenen Tätigkeiten (vgl. Anm. 12)-, gibt es eine solche Vielfalt von e.G.'n, dass eine Einteilung in klar abgrenzbare Gruppen auf erhebliche Schwierigkeiten stösst.

A) NICHT ERSCHÖPFENDER KATALOG IN § 1 ABS. 1 GenG

Der in § 1 GenG. enthaltene Katalog (7 Arten) gibt nur Beispiele für die mögliche Betätigung von Genossenschaften. Wie aus dem Wort "namentlich" entnommen werden kann, ist die Aufzählung jedoch nicht erschöpfend, so dass es auch Genossenschaften gibt, deren Gegenstand des Unternehmens in § 1 GenG. nicht einzeln aufgeführt ist. Zudem sind die im Gesetz verwendeten Bezeichnungen und Umschreibungen der Unternehmensgegenstände heute zum Teil veraltet. Insbesondere können die genossenschaftlichen Teilzahlungsbanken 14) und die Verkehrsgenossenschaften kaum in einen der in § 1 GenG. aufgeführten 7 Tätigkeitsbereiche eingereiht werden; ebensowenig können Rabattsparvereine -die ohne weiteres in Form der e.G. betrieben werden können (vgl. Anm. 5)- in den Katalog eingestuft werden.

Zu bemerken ist noch, dass die in § 1 Ziff. 4 GenG. aufgeführte "Produktivgenossenschaft" 15) gegenüber den übrigen Genossenschaften eine Sonderstellung einnimmt, weil sie nicht als hilfswirtschaftliches Unternehmen anzusehen ist. Da bei der Produktivgenossenschaft die Mitglieder selbst im Betrieb mitarbeiten, also gleichzeitig Arbeitnehmer sind, ist sie zugleich auch Erwerbsbetrieb und Erwerbsquelle der Mitglieder 16).

---

14) Diese gewähren im Gegensatz zu den Kreditgenossenschaften nicht Kredite an ihre Mitglieder, sondern Kredite an die Kunden ihrer Mitglieder, um den Umsatz derselben zu erhöhen (auch Warenkreditgenossenschaften genannt).

15) Im Unterschied zur "Produktionsgenossenschaft", bei der die Mitglieder nicht selbst im Betrieb mitarbeiten, sondern lediglich Rohstoffe gemeinsam gewinnen oder verarbeiten lassen (Brauereien, Brennereien, Molkereien, Ziegeleien, Steinbruchbetriebe u.a.).

16) Vgl. Henzler Reinhold, Die Genossenschaft, eine fördernde Betriebswirtschaft, Essen 1957 S. 27 ff. und dortige Literaturangaben.
Paulick Heinz, a.a.O. S. 72 f.

B) BESCHAFFUNGSGENOSSENSCHAFTEN - VERWERTUNGSGENOSSENSCHAFTEN

Eine Einteilung, die den Förderungs- und Hilfscharakter der Genossenschaften hervorhebt, bringt Henzler 17), indem er sie nach den aus den Mitgliederwirtschaften ausgegliederten Funktionen systematisiert: Beschaffungsgenossenschaften - Verwertungsgenossenschaften. Die Produktivgenossenschaft bleibt hierbei unberücksichtigt. Unter diese beiden grossen Gruppen lassen sich die meisten Genossenschaften einordnen. Zu den Beschaffungsgenossenschaften zählen sämtliche Warenbezugs-, Bau-, Nutzungs- und Dienstleistungsgenossenschaften sowie die Kredit- und Garantiegenossenschaften, letztere beiden im Hinblick auf das Kreditgeschäft.

Zu den Verwertungsgenossenschaften sind zu rechnen sämtliche landwirtschaftlichen Absatzgenossenschaften einschliesslich der entsprechenden Produktionsgenossenschaften, die Fischerei- und Fischverwertungsgenossenschaften sowie die Absatzgenossenschaften der Handwerker, zu denen auch die handwerklichen Lieferungsgenossenschaften gehören. Henzler erwähnt unter den Verwertungsgenossenschaften auch die Kreditgenossenschaften insoweit diese "Spargelder oder andere Einlagen ihrer Mitglieder ("zur Verwertung") entgegennehmen". Da der überwiegende Teil der Einlagen -überhaupt das gesamte Passivgeschäft der Kreditgenossenschaften- von Nichtmitgliedern stammen dürfte und darüber hinaus die Einlagen von Mitgliedern nicht günstiger "verwertet" werden dürfen als von Nichtmitgliedern (Habenzinsabkommen), sind die Kreditgenossenschaften jedoch praktisch nur unter die (Geld-) Beschaffungsgenossenschaften einzureihen. Aber im Güterbereich kommen durchaus Genossenschaften vor, die sowohl das Absatz- als auch das Bezugsgeschäft mit ihren Mitgliedern betreiben 18), also beide Gliederungsmerkmale gleichzeitig aufweisen (kombinierte Bezugs- und Absatzgenossenschaften).

Es gibt noch eine Reihe von Gesichtspunkten, nach denen man versucht hat, die Genossenschaften zu gliedern. Alle diese Versuche haben aber nur mehr oder weniger theoretischen Wert.

C) EINTEILUNG NACH SPITZENVERBÄNDEN

Am einfachsten und gebräuchlichsten ist die Einteilung nach der Organisation des Genossenschaftswesens. So lassen sich die Genossenschaften in Deutschland in 4 Hauptgruppen -entsprechend den 4 Spitzenverbänden- gliedern:

die ländlichen Genossenschaften (zusammengeschlossen im Deutschen Raiffeisenverband e.V., Bonn)

17) Die Genossenschaft, eine fördernde Betriebswirtschaft, Essen 1957, S.30 ff.

18) Z.B. Häuteverwertungsgenossenschaften der Fleischer, die als Bezugsgeschäft den Einkauf von Rohstoffen und Fleischerei-Maschinen betreiben; oder Getreideabsatzgenossenschaften, die gleichzeitig als Bezugsgeschäft Düngemittel und Saatgut verkaufen.

die gewerblichen Genossenschaften (zusammengeschlossen im Deutschen Genossenschaftsverband (Schulze-Delitzsch) e.V., Bonn)

die Konsumgenossenschaften (zusammengeschlossen im Zentralverband Deutscher Konsumgenossenschaften e.V., Hamburg)

die Wohnungsbaugenossenschaften (soweit sie gemeinnützig sind: zusammengeschlossen im Gesamtverband Gemeinnütziger Wohungsunternehmen e.V., Köln. Die freien Wohnungsbaugenossenschaften sind dagegen im Verband Freier Wohnungsunternehmen e.V., Hamburg, zusammengeschlossen).

Sowohl im ländlichen als auch im gewerblichen Genossenschaftssektor teilt man die angeschlossenen Genossenschaften wiederum in 2 grosse Gruppen: die Kreditgenossenschaften und die Warengenossenschaften. Dabei ist zu beachten, dass in der Praxis der Begriff "Warengenossenschaft" äusserst weit gefasst wird. Man subsumiert hierunter praktisch alle Genossenschaften, die keine oder nicht überwiegend Bankgeschäfte betreiben. Dies entspricht auch der Behandlung bei der Körperschaftsteuer; grundsätzlich können gemäss § 35 KSt DV sämtliche Genossenschaften Warenrückvergütungen gewähren. Ausgenommen sind nur Kreditgenossenschaften 19) und Zentralkassen soweit diese die Tarifvergünstigungen der §§ 33 bzw. 34 KStDV 1958 beanspruchen. Da Warenrückvergütungen begrifflich nur bei Bezugsgenossenschaften denkbar sind, werden gemäss § 35 Abs.1 Satz 2 KStDV Nachzahlungen der Genossenschaft für Lieferungen oder Leistungen wie Warenrückvergütungen behandelt. So führen die KStR 1958 (Abschn.65 Abs.14) hinsichtlich der Arbeitsbeschaffungsgenossenschaften (Produktivgenossenschaften) -die dem Begriff nach offensichtlich keine Warengenossenschaften sind- aus, dass Nachzahlungen, die diese Genossenschaften den im Betrieb als Arbeitnehmer beschäftigten Mitgliedern nach dem Verhältnis der gezahlten Löhne und Gehälter zum Gesamtbetrag der Löhne und Gehälter einschliesslich der an Nichtmitglieder gezahlten Löhne und Gehälter gewähren, steuerlich entweder als Arbeitslöhne oder als Warenrückvergütung abzugsfähig sind.

19) Nach dem Urteil vom 12. Januar 1960 (BStBl. 1960 III S. 94) wird der Begriff "Kreditgenossenschaft" eng gefasst. Hiernach sind Kreditgenossenschaften im steuerlichen Sinne nur solche Genossenschaften, die sich im wesentlichen auf den bankmässigen Geldverkehr im Aktiv- und Passivgeschäft beschränken. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften können zum Verlust der Steuervergünstigung führen.

D) ZUM BEGRIFF "GEWERBLICHE WARENGENOSSENSCHAFT"

Der Begriff "Warengenossenschaft", wie ihn die Praxis gebraucht, erscheint jedoch für das zu behandelnde Thema zu umfassend. Es soll daher versucht werden, diesen Begriff genauer zu präzisieren.

Das Genossenschaftsgesetz kennt den Begriff "Warengenossenschaft" nicht. Soweit er in der Literatur verwendet wird, ist er keinesfalls klar umrissen. Lediglich in § 52a Ziffer 3 BewDV wird er verwendet, ohne näher beschrieben zu sein. Aus der Gliederung dieser Vorschrift lässt sich entnehmen, dass der Steuergesetzgeber die Nutzungs- oder Werkgenossenschaften (Ziffer 2a) und die Lieferungsgenossenschaften (Ziffer 2b) nicht zu den Warengenossenschaften rechnet. Soweit letztere die Erzeugnisse ihrer Mitglieder ohne Bearbeitung verwerten, sind sie m.E. jedoch auch als Warengenossenschaften anzusehen. Sie gehören dann zu den Verkaufsgenossenschaften des Handwerks, wie sie in Abschnitt 130 e) Abs. 11 der VStR 1960 aufgeführt sind. Dagegen können die -vermögensteuerlich nicht begünstigten- Produktions- und Produktivgenossenschaften (vgl. S. 10) nicht unter den Begriff der Warengenossenschaft fallen. Grundsätzlich dienen "Warengenossenschaften" dem Einkauf und Verkauf von Waren, also Rohstoffen, Halb- und Fertigfabrikaten. Sie sind also Warenhandelsunternehmen. Dabei ist der Begriff der "Ware" weit zu fassen; so fällt z.B. auch die Lieferung von elektrischer Energie darunter. Auch Genossenschaften die das Vermittlungsgeschäft betreiben, sind als Warengenossenschaften anzusprechen; denn entscheidend ist die Versorgung der Mitglieder mit günstigen Waren. Das kann sowohl im Eigengeschäft als auch durch das Vermittlungsgeschäft geschehen.

Zu den Warengenossenschaften zählen die Konsumgenossenschaften sowie die landwirtschaftlichen- und gewerblichen Bezugs- und Absatzgenossenschaften, soweit sie als Handelsunternehmen tätig sind. Sobald aber eine solche Handelsgenossenschaft die von ihr erworbenen Gegenstände be- oder verarbeitet, übt sie gleichzeitig die Tätigkeit einer Produktionsgenossenschaft aus. Die Schwierigkeit der Abgrenzung liegt also darin, ob die be- oder verarbeitende Tätigkeit der Genossenschaft noch im Rahmen des Handels üblich ist.

Ein am 27. Febr. 1959 20) ergangenes BFH-Urteil führt hierzu aus, dass die Errichtung von Anlagen und Betrieben den Charakter einer Warengenossenschaft nur dann nicht ändere, "wenn diese in engstem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Gegenstand des Unternehmens stehen". Der Gegenstand des Unternehmens ist aber bei Warengenossenschaften (ausgenommen die Konsumgenossenschaften) grundsätzlich "der Grosshandel mit ..... -waren, gegebenenfalls auch die Vermittlung von ..... -waren". In einem früheren Urteil 21) hat der Senat allerdings von Warengenossenschaften als solchen gesprochen, die lediglich den

20) BStBl. 1959, Teil III Seite 168.

21) Vom 4. Nov. 1955; BStBl. 1955, Teil III Seite 386

Einkauf und Verkauf von Waren zum Gegenstand haben. "Damit sollte indessen nicht zum Ausdruck gebracht werden, dass jede auch noch so geringfügige Herstellertätigkeit mit dem Charakter einer Warengenossenschaft unvereinbar sei". Nur wenn "die Tätigkeit der Genossenschaft über die blosse Anschaffung und Belieferung grundsätzlich hinausgeht, sie z.B. die von den Genossen erzeugte Milch zu Butter oder Käse verarbeitet und ihre Produkte verkauft, ... so handelt es sich nicht um eine reine Warengenossenschaft, sondern um eine Produktionsgenossenschaft. Daraus ergibt sich, dass der Charakter einer Warengenossenschaft jedenfalls dann noch nicht beeinträchtigt wird, wenn die über den Ein- und Verkauf hinausgehende Tätigkeit mit dem Satzungszweck in wirtschaftlichem Zusammenhang steht und in ihrem Umfang unbedeutend ist".

Auch der Begriff "gewerblich" ist weit zu fassen; es fällt hierunter -etwa in Anlehnung an § 2 Abs. 1 UStG- auch jede (frei) -berufliche Tätigkeit. So gehören z.B. Einkaufsgenossenschaften für Ärzte ebenfalls zu den gewerblichen Warengenossenschaften.

Zusammenfassend soll im Rahmen dieser Arbeit unter dem Begriff "gewerbliche Warengenossenschaft" eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft im Sinne des GenG verstanden werden, welche als Handelsunternehmen die für den Gewerbebetrieb oder Beruf ihrer Mitglieder erforderlichen Waren einkauft oder die von ihren Mitgliedern im Rahmen deren Gewerbebetriebs hergestellten oder erworbenen Waren veräussert oder beides durchführt, ohne diese Waren mehr als beim Grosshandel üblich zu be- oder verarbeiten.

Dabei ist es nicht erforderlich, dass diese Geschäfte stets im eigenen Namen und auf eigene Rechnung der Genossenschaft erfolgen müssen; sowohl der Warenbezug als auch der Warenabsatz können als Vermittlungsgeschäft durchgeführt werden, ohne dass damit an dem Charakter einer Warengenossenschaft etwas geändert würde. Denn letztlich ist es für die Durchführung der Genossenschaftsaufgabe -die Mitglieder vorteilhaft mit entsprechenden Waren zu versorgen oder deren Waren abzusetzen- unerheblich, auf welchem Wege dies geschieht.

Die im ländlichen Sektor vorkommenden Spar- und Darlehenskassen mit Warengeschäft werden steuerlich wie Kreditgenossenschaften behandelt, wenn das Geld- und Kreditgeschäft den Hauptgeschäftszweig darstellt 22).

Die steuerlichen Vorschriften für Warengenossenschaften kommen hier nur dann zur Anwendung, wenn das Warengeschäft überwiegt.

Die dagegen im gewerblichen Sektor anzutreffenden "gemischten" Genossenschaften (häufig Fleischer-Genossenschaften mit Bankabteilung) sind steuerlich grundsätzlich den Warengenossenschaften gleichgestellt und zwar auch dann, wenn das Warengeschäft nicht überwiegt. Im einzelnen sei hier noch auf die Ausführungen des BFH in den Begründungen des zur Körperschaftsteuer ergangenen Urteils vom 12. Januar 1960 (vgl. Anm. 19) und des zur Gewerbesteuer ergangenen Urteils

22) KStR 1958 Abschn. 61 und VStR 1960 Abschn. 131 Abs. 1 Ziffer 4

vom 2.8.1960 (BStBl. 1960 III S.390) hingewiesen. Auch Abschnitt 63 der KStR 1958 besagt ausdrücklich, dass Warengenossenschaften mit "Spargeschäft" nicht zu den Kreditgenossenschaften im Sinne des § 33 KStDV 1958 gehören.

4. K A P I T E L

DIE BESTEUERUNG DER GENOSSENSCHAFTEN

A) ENTWICKLUNG DER BESTEUERUNG DER GENOSSENSCHAFTEN

Die Besteuerung des Einkommens der Genossenschaften ist in den letzten 40 Jahren verschieden geregelt gewesen. Die Körperschaftsteuergesetze von 1920 und 1925 behandelten die Genossenschaften, die ihren Geschäftsbetrieb auf den Mitgliederkreis beschränkten und einem Revisionsverband angeschlossen waren, nicht als Erwerbsgesellschaften und stellten sie daher von der Körperschaftsteuer frei. Die Genossenschaften wurden also trotz ihrer rechtlichen Selbständigkeit wegen ihrer Wesensart als Personenvereinigung und weil sie keinen Gewinn erstreben nicht als Erwerbsgesellschaft angesehen und daher keiner Steuerpflicht unterworfen. Soweit sie natürlich andere Einkünfte hatten -z. B. aus Vermietung und Verpachtung, aus Kapitalvermögen oder aus Land- und Forstwirtschaft- mussten die hieraus erzielten Gewinne versteuert werden 23). Der Gesetzgeber rechnete damals noch mit dem Idealtyp einer Genossenschaft, die nur mit ihren Mitgliedern Geschäfte tätigt. Nichtmitgliedergeschäfte führten zur vollen Steuerpflicht. Die zu diesen Körperschaftsteuergesetzen ergangene ausgiebige Rechtsprechung zeigte insbesondere die Schwierigkeiten auf, die sich bei der Prüfung, ob die Genossenschaft ihren Geschäftsbetrieb auf den Bereich der Mitglieder beschränkte, ergaben.

Mit der Steuerreform von 1934 wurden die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in § 1 Abs. 1 Ziff. 2 KStG 1934 erstmalig für unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtig erklärt und damit grundsätzlich den Kapitalgesellschaften gleichgestellt; dies hat an sich die volle Besteuerung des Einkommens, ganz gleich ob es aus dem Mitglieder- oder Nichtmitgliedergeschäft herrührt, zur Folge. Um dem genossenschaftlichen Gedanken und der damit verbundenen volkswirtschaftlichen Bedeutung einzelner Genossenschaftsarten zu entsprechen, wurden jedoch Sondermassnahmen getroffen. So hatte der Reichsminister der Finanzen in § 23 KStG 1934 folgende Ermächtigungen erhalten 24):

1. Er konnte bestimmte Gruppen von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften von der Körperschaftsteuer befreien;
2. Er konnte einen ermässigten Steuersatz anwenden;
3. Er konnte die Ermittlung des Einkommens der Genossenschaften besonders regeln.

In der Verordnung über die Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsge-

---

23) Ähnlich der jetzt geltenden Regelung bezüglich der Überschüsse aus Nebengeschäften (vgl. Seite 56 ff).

24) Entsprechende Ermächtigungen für die Vermögensteuer sind in § 22 VStG (Fassung vom 10. 6. 1954) enthalten.

nossenschaften vom 8.12.1939 (KStGenVO) machte der Reichsminister der Finanzen von dieser Ermächtigung wie folgt Gebrauch:

1. Im § 2 der VO wurden die landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften von der Körperschaftsteuer befreit, soweit ihre Tätigkeit im Bereich der Land- und Forstwirtschaft lag;
2. Gemäss § 3 der VO konnten gewerbliche Werk- und Lieferungsgenossenschaften in bestimmtem Umfange Eigenkapital (Rücklagen) steuerfrei bilden;
3. Gemäss § 4 der VO wurde bei Kreditgenossenschaften, die Kredite ausschliesslich an ihre Mitglieder gewährten, die Körperschaftsteuer auf 1/3 ermässigt.
4. Gemäss § 5 der VO waren Warenrückvergütungen an Mitglieder unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich abzugsfähig.

Der Erlass vom 11.12.1939-S.2515-300 III- (RStBl.S.1198) enthielt nähere Anweisungen zur Durchführung obiger Vorschriften.

Für die Gewerbesteuer bestimmte § 8 der Dritten GewStDV vom 31.1.1940, dass bei Genossenschaften, die zur Körperschaftsteuer ergangene VO vom 8.12.1939 auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags massgebend ist.

Auch bei der Vermögensbesteuerung gelten ähnliche Vorschriften; insbesondere war bei der Bewertung des Vermögens von Genossenschaften der durch die VO vom 22.11.1939 in die BewDV eingeführte § 52a zu beachten, der für gewisse Arten von Genossenschaften bei der Ermittlung des Reinvermögens den Abzug der Geschäftsguthaben zuliess.

Die VO über die Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 8.12.1939 galt bis zum 20.6.1948. Für Veranlagungszeiträume, die nach diesem Zeitpunkt begannen, galten die Vorschriften der §§ 31 bis 35 KStDV 1949, die allerdings keine grundlegende Änderung in der Besteuerung brachten. Lediglich die steuerfreie Bildung von Rücklagen für die gewerblichen Werk- und Lieferungsgenossenschaften ist weggefallen; dagegen wurde der Abzug der Warenrückvergütungen wesentlich erweitert.

Mit der KStDV 1958, welche für die Besteuerung derzeit massgebend ist, wurden erneut die steuerlichen Vergünstigungen eingeschränkt; in § 31 Abs.2 wurde die Steuerschädlichkeit von Beteiligungen der landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften an steuerpflichtigen Unternehmen eingeführt. Für Kreditgenossenschaften und Zentralkassen wurde nach Vorliegen der üblichen Voraussetzungen -zum Ausgleich für den Wegfall des Notopfers Berlin- der Körperschaftsteuersatz auf 19 v.H. 25) des Einkommens festgesetzt. In § 35 Abs.2 wurde der zur Ausschüttung von Warenrückvergütungen massgebende Überschuss dadurch begrenzt, dass Überschüsse aus Nebengeschäften nicht mehr steuerfrei an Mitglieder ausgeschüttet werden können (vgl. Seite 107 ff).

---

25) Bisher ermässigte sich die Körperschaftsteuer auf ein Drittel.

B) STEUERFREIHEIT ODER STEUERPFLICHT DER GENOSSENSCHAFTEN

Wie aus den einleitenden Ausführungen entnommen werden kann, ist der genossenschaftliche Zusammenschluss einer Personenvereinigung bedeutend ähnlicher als einer Kapitalgesellschaft. Der grundlegende Unterschied sowohl zu den Personengesellschaften des Handelsrechtes als auch zu den Kapitalgesellschaften besteht jedoch darin, dass diese Erwerbswirtschaften sind, die Genossenschaft aber grundsätzlich Bedarfsdeckungswirtschaft ist oder als Absatz- und Verwertungsgenossenschaft ebenfalls nach dem Kostendeckungsprinzip arbeitet. Bei den Genossenschaften befinden sich also die Rechtsform der Gesellschaft und ihre soziale und wirtschaftliche Struktur in einem gewissen Gegensatz. In dieser Diskrepanz liegt die Schwierigkeit einer "gerechten" Besteuerung der Genossenschaften begründet.

Gemäss § 17 GenG. besitzt die eingetragene Genossenschaft als solche "selbst ihre Rechte und Pflichten". In der Rechtsprechung war es jedoch lange umstritten, ob die eingetragene Genossenschaft damit auch juristische Person sei 26). Nach der neueren Rechtsprechung ist dies unzweifelhaft. Die eingetragene Genossenschaft ist weder Personengesellschaft noch Kapitalgesellschaft. Da sie jedoch juristische Person ist, wird sie in der Besteuerung grundsätzlich den Kapitalgesellschaften gleichgestellt. "Das entspricht in formeller Beziehung dem geltenden Steuerrecht. Diese Regelung wird der wirtschaftlichen Funktion der Genossenschaft jedoch nicht gerecht" 27).

In der Literatur wird häufig die Ansicht vertreten, dass es richtig wäre, die Genossenschaften wie Personengesellschaften zu besteuern und damit die steuerliche Doppelbelastung zu vermeiden. "Erst wenn sich der Gesetzgeber dazu entschliesst, die Genossenschaften aus dem Körperschaftsteuergesetz herauszunehmen, wird sich eine befriedigende Lösung ihrer Besteuerung finden lassen" 28).

---

26) Das preussische Oberverwaltungsgericht hat lange Zeit hindurch den Charakter einer juristischen Person wegen der persönlichen Haftpflicht der Mitglieder verneint; vgl. Schubert Rolf: Genossenschaftsrecht und Genossenschaftsbesteuerung. Verhandlungsbericht des Deutschen Raiffeisentages 1953 S.36.

27) Kolbe Hans: Anregung zur Neuordnung der Genossenschaftsbesteuerung. Steuer und Wirtschaft; 26.Jahrgang 1949, Sp.339.

28) Paulick Heinz: Die eingetragene Genossenschaft als Beispiel gesetzlicher Typenbeschränkung, Tübingen 1954, Seite 187 ff.
Kolbe Hans: Die Körperschaftsteuer der Genossenschaften, Industrie-Verlag Carlheinz Gehlsen vorm. Spaeth u. Linde, Siegburg 1949, S.8.
Streiber Hugo: in "Der Deutsche Handel", Beilage zum Handelsblatt, Düsseldorf, vom 22.Januar 1951.
Henzler Reinhold: in "Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung" vom 7.März 1951.

Durch eine enge Verbindung der Besteuerung der Genossenschaft mit der Besteuerung ihrer Genossen in der Weise, dass Einkommen und Vermögen der Genossenschaft anteilig auf die Genossen verteilt und bei diesen versteuert werden, würde eine dem Wesen der Genossenschaft und ihrer wirtschaftlichen Zielsetzung entsprechende Besteuerung gewährleistet sein, ohne dass im Hinblick auf den Hilfsgesellschaftscharakter von einer steuerlichen "Bevorzugung" gesprochen werden könnte. Das Einkommen und Vermögen der Genossenschaften müsste also einheitlich festgestellt und auf die Genossen entsprechend verteilt werden. Die Genossenschaften würden somit weder einkommen- noch vermögensteuerrechtlich Steuersubjekte sein. Grundsätzlich handelt es sich dabei um das Problem der Loslösung der Besteuerung von der äusseren Form schlechthin. So weist man darauf hin, dass der Grundsatz der Massgeblichkeit der Rechtsform im Körperschaftsteuerrecht bei besonderer Gestaltung der Verhältnisse zur Vermeidung steuerlicher Doppelbelastungen durchbrochen wird. Hier sind insbesondere die Organschaften mit Gewinnabführungsvertrag zu nennen, wodurch das Einkommen der Organgesellschaften nur beim Organträger erfasst wird. Auch das Schachtelprivileg des § 9 KStG schliesst eine steuerliche Doppelbelastung aus. Bei Gewinn-Poolungsverträgen 29) hat die Rechtsprechung betont, dass wegen der äusseren rechtlichen Selbständigkeit eines Unternehmens allein noch nicht eine Besteuerung eintreten müsse. Letzlich sei noch die steuerliche Behandlung der Kartelle und Syndikate in der "Verordnung über Körperschaftsteuer, Vermögenssteuer und Gewerbesteuer der Kartelle und Syndikate" genannt. Gemäss § 1 dieser Verordnung sind die Kartelle und Syndikate ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform zwar grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig, soweit aber entsprechend gesichert ist, dass ihr Gewinn und ihr Vermögen anteilmässig bei den Mitgliedern ausgewiesen und steuerlich erfasst wird, tritt insoweit die Besteuerung bei den Kartellen und Syndikaten zurück (§ 3 der Verordnung).

Für diese Sonderbestimmungen war zum Teil der Bühler'sche Gedanke der sogenannten "Hilfsgesellschaftstheorie" mitbestimmend. Da nun aber die Genossenschaften neben ihrer wirtschaftlichen Zwecksetzung auch durch ihr rechtliches Begriffsmerkmal in § 1 GenG. geradezu die typischen Hilfsgesellschaften sind, fol-

---

29) Die einzelnen einer Interessengemeinschaft angehörenden rechtlich selbständigen Unternehmungen vereinbaren z.B. untereinander, die von ihnen erzielten Gewinne zusammenzuwerfen und nach einem besonderen Schlüssel unter sich aufzuteilen. Entsprechen die Gewinn-Poolungsverträge vernünftigen Belangen der zusammengeschlossenen Unternehmungen und werden sie ernstlich und ohne Steuerumgehungsabsicht abgeschlossen, dann ist die in dem Interessengemeinschaftsvertrag geregelte Gewinnverteilung (Gewinn-Poolung) auch steuerlich massgebend (Bühler Ottmar: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Berlin und Frankfurt 1951, S. 197 ff.). Die einzelnen Unternehmungen haben also nicht den von ihnen erzielten, sondern den aufgrund des Gewinn-Poolungsvertrags auf sie entfallenden Gewinn zu versteuern.

gert man daraus, dass hier eine Verhinderung der doppelten steuerlichen Belastung vorzugsweise am Platze ist.

Diese Forderungen und Gedankengänge entsprechen zweifellos dem Charakter einer Genossenschaft als Förderungs- und Hilfsgemeinschaft am besten, doch stehen der Durchführung einer derartigen steuerlichen Behandlung nicht unbeachtliche Argumente entgegen.

Als erstes ist hier anzuführen, dass die steuerliche Behandlung als Personengesellschaft den Ideal-Typ einer Genossenschaft voraussetzt, d.h., dass Geschäfte nur mit Mitgliedern getätigt werden. Wie bei den Konsumgenossenschaften ist aber auch im gewerblichen Sektor heute kaum mehr eine Warengenossenschaft zu finden, die -wenn auch nur in geringem Umfang- keine Nichtmitgliedergeschäfte ausführt. Die Gewinne aus diesen Geschäften unterscheiden sich aber nicht von den Gewinnen anderer Erwerbswirtschaften und können daher steuerlich auch nicht anders beurteilt werden. Weiterhin wird die schwierige steuertechnische Durchführbarkeit genannt. Es ist ein erheblicher Unterschied, ob z.B. der Gewinn einer Personengesellschaft, an der regelmässig nur wenige Mitglieder beteiligt sind, einheitlich und gesondert festzustellen ist oder ob dies bei einer Genossenschaft mit mehreren hundert oder tausend Mitgliedern durchgeführt werden soll.

Von der Finanzverwaltung aus gesehen ist es viel einfacher, die Steuer an der Quelle zu erheben, als bei den einzelnen Einkommensempfängern 30). Dies entspricht auch der bei der Einhebung von Steuern zu beachtenden Verfahrens-Ökonomik. Ausserdem wird eingewendet, dass ein grosser Teil der Steuern versikkern würde, wenn er erst bei den Mitgliedern einer Genossenschaft erfasst würde. So wird z.B. der grösste Teil der Landwirte gemäss der VOL (Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft) nach Durchschnittssätzen besteuert, so dass hier eine exakte Erfassung des auf das einzelne Genossenschaftsmitglied entfallenden Gewinnteils gar nicht möglich wäre. Die von Konsumgenossenschaften erzielten Überschüsse würden konsequenterweise überhaupt nicht besteuert werden, weil diese Überschüsse der privaten Sphäre ihrer Mitglieder zuzurechnen sind und nur deren Ersparnisse darstellen, die unter keine Einkunftsart fallen. Ausserdem würden die Einkäufe bei Konsumgenossenschaften aus Einkommensverwendungen finanziert, die bei den Mitgliedern bereits schon der Einkommensteuer unterlagen.

Die an sich richtige Forderung, die Genossenschaften wie Personengesellschaften zu besteuern und damit die steuerliche Doppelbelastung zu vermeiden, dürfte jedoch primär an dem -auch genossenschaftsrechtlich zulässigen- Nichtmitgliedergeschäft scheitern.

Landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften, die sich ausschliesslich auf den Kreis ihrer Mitglieder beschränken,sind sowieso steuerbefreit (§ 31 KStDV, § 3 Ziff.8 GewStG, § 12 VStDV).

30) Dieses Verfahren ist typisch für die verschiedenen Unterarten der Einkommensteuer wie z.B. Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer.

C) DIE JURISTISCHE PERSON "GENOSSENSCHAFT" NACH DEM "GESETZ, BETREFFEND DIE ERWERBS- UND WIRTSCHAFTSGENOSSENSCHAFTEN"

Die in diesem Zusammenhang im Schrifttum aufgeworfene Frage, ob diese Gedanken über die Besteuerung der Genossenschaften auch auf Genossenschaften ausserhalb des gesetzlichen Genossenschaftsbegriffs angewendet werden können, insbesondere ob die nach geltendem Recht einzelnen Genossenschaftsarten zuerkannte steuerliche Sonderbehandlung 31) auch solchen "Genossenschaften" gewährt werden kann, die in anderen Rechtsformen auftreten, wird mit dem Hinweis auf den Grundsatz der Massgeblichkeit der Rechtsform verneint. Wenn auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die von der wirtschaftlichen Wertung eines Tatbestands ohne Rücksicht auf seine rechtliche Gestaltung ausgeht, ein wesentlicher Grundsatz bei der Auslegung von Steuergesetzen ist, so kann dies doch nicht dazu führen, dass klar erkennbare Tatbestände, wie sie sich z.B. bei Vorliegen einer bestimmten Rechtsform ergeben, steuerlich unbeachtet bleiben 32). Dazu führt Kolbe Hans 33) an: "Wird statt dieser Rechtsform der wirtschaftliche Inhalt der genossenschaftlichen Betätigung zum Ausgangspunkt für die steuerliche Behandlung gemacht, so schwinden alle sicheren Grundlagen. Die Finanzämter würden vor eine praktisch undurchführbare Aufgabe gestellt werden, wenn sie in jedem Fall der Veranlagung einer Genossenschaft zunächst prüfen müssten, ob diese sich auch in den Grenzen einer genossenschaftlichen Betätigung hält. Folgerichtig müsste das dazu führen, dass umgekehrt eine Kapitalgesellschaft als Genossenschaft zu behandeln ist, wenn sie sich wie eine solche betätigt. Das entspricht aber nicht dem Sinne des Körperschaftssteuergesetzes" 34).

In diesem Zusammenhang ist jedoch das RFH-Urteil vom 2.10.1941 (RStBl. S.887) zu erwähnen, welches in Abweichung von dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Rechtsform zu dem Ergebnis gekommen ist, dass eine Warengenossenschaft, deren Lieferungen an Nichtmitglieder wesentlich höher sind als an Mitglieder, keine begünstigte Warengenossenschaft im Sinne des § 52a Ziff.3 BewDV ist, die Geschäftsguthaben also bei Ermittlung des Einheitswertes nicht abziehen darf. Wenn auch nicht verkannt werden soll, dass eine Genossenschaft, die in wesentlichem Umfang und nachhaltig Geschäfte mit Nichtmitgliedern tätigt, sich wirtschaftlich einem reinen Erwerbsunternehmen nähert, so wurde doch mit diesem Urteil der

---

31) §§ 31-35 KStDV 1958; § 52a BewDV.

32) So findet sich z.B. in der allgemeinen Rechtsprechung keine so klare Trennung zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften wie in der Steuerrechtsprechung.

33) Die Körperschaftsteuer der Genossenschaften, Siegburg 1949, S.9.

34) Eine Ausnahme sind die in Form einer Kapitalgesellschaft betriebenen Zentralkassen, die gemäss § 34 KStDV körperschaftsteuerlich genauso behandelt werden wie Zentralkassen in der Rechtsform der eingetragenen Genossenschaft.

Grundsatz der Massgeblichkeit der Rechtsform für die Besteuerung durchbrochen; denn die Durchführung von Nichtmitglieder-Geschäften steht dem gesetzlich festgelegten Genossenschaftsbegriff nicht entgegen.

Andererseits hielt der BFH in seinem Gutachten vom 2.12.1950 (BStBl.1951 III S.26) bezüglich der nicht in die Form der eingetragenen Genossenschaft gekleideten Zentralen landwirtschaftlicher Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften wiederum die Massgeblichkeit der Rechtsform für bedeutender als die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Aus dieser Inkonsequenz sieht man deutlich die Schwierigkeiten einer richtigen Genossenschaftsbesteuerung; zwei höchstrichterliche Äusserungen stützen sich auf beinahe konträre Standpunkte. Dabei ist es auffällig, dass sich die Auffassungen in beiden Fällen zu ungunsten der Genossenschaften auswirken; man kann daher geneigt sein, in dieser Rechtsprechung den Ausdruck primär fiskalischer Erwägungen zu erblicken.

In diesem Rahmen ist noch ein rechtskräftiges Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 27.4.1955 (EFG S.373) interessant, in dem die Massgeblichkeit der Rechtsform erneut in den Vordergrund gestellt worden ist. Es ging hier um die Frage, ob die "Vergünstigung des § 36 KStDV" (dem entspricht seit 1955 § 35 KStDV) einer Genossenschaft, die überwiegend Nichtmitgliedergeschäfte betreibt, versagt werden kann. Das Finanzgericht hat dies aus den besonderen Gründen verneint, weil laut dieser Vorschrift mit der Zunahme des Nichtmitgliedergeschäfts die "Vergünstigung" für Mitglieder in gleicher Weise abnimmt.

Im einzelnen wird in der Urteilsbegründung hervorgehoben, dass je grösser das Nichtmitgliedergeschäft sei, desto geringer sei der Betrag der an Mitglieder ausschüttbaren Warenrückvergütung. Bei einem theoretisch angenommenen Nichtmitgliedergeschäft von 100 % kann daher an die Mitglieder steuerfrei gar nichts mehr ausgeschüttet werden. Damit sei ohnehin der Anwendung dieser Bestimmung Rechnung getragen. Bei dieser ausdrücklich im Gesetz vertretenen Regelung sei es nicht möglich, vom klaren Wortlaut der Bestimmung bei Überwiegen des Nichtmitgliedergeschäfts abzusehen.

Wenn auch dem Finanzamt zuzugeben sei, dass ein Nichtmitgliedergeschäft in dem Umfang, wie es die Beschwerdeführerin (Genossenschaft) betreibt (76 %), noch als mit dem genossenschaftlichen Zweck -die Wirtschaft der Mitglieder ohne eigenes Gewinnstreben unmittelbar zu fördern- nur unter besonderen Umständen vereinbar angesehen werden könnte, so könne nicht ausser acht gelassen werden, dass § 36 KStDV Nichtmitgliedergeschäfte voraussetze und bereits das Mass der Vergünstigung bei steigendem Umfang des Nichtmitgliedergeschäfts in einer dem Zweck der Bestimmung entsprechenden Weise einschränke.

"Die Vergünstigung des Abzugs der Geschäftsguthaben bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens der unter § 52a BewDV angeführten Genossenschaften ist dagegen von dem Umfang eines etwa bedenklichen Nichtmitgliedergeschäfts unabhängig. Es können daher die vom Finanzamt angeführten Erwägungen des Ur-

teils des RFH vom 2. 10. 1941 (siehe oben), in dem die Anwendung dieser Bestimmung einer Genossenschaft mit überwiegendem Nichtmitgliedergeschäft versagt worden ist, auf den hier zur Entscheidung stehenden Streit nicht übernommen werden."

In den folgenden Ausführungen sollen nun besondere Probleme aufgezeigt werden, wie sie nach der derzeitigen Rechtslage bei der Besteuerung des Einkommens gewerblicher Warengenossenschaften auftreten. Dabei ist das Zentralproblem: die Warenrückvergütung. Es soll daher der Behandlung dieses Komplexes auch der grösste Raum gewidmet werden.

Besondere Ausführungen über die Gewerbesteuer dürften sich im Rahmen dieser Arbeit erübrigen, weil der Gewerbeertrag gemäss § 7 GewStG auf dem nach dem Körperschaftsteuergesetz zu ermittelnden Gewinn aufbaut 35) und damit die entscheidenden Probleme bereits bei der Besteuerung des Einkommens aufgezeigt werden.

35) Trotzdem ist der Gewerbeertrag grundsätzlich selbständig zu ermitteln. Eine rechtliche Bindung zwischen dem für die Körperschaftsteuer massgebenden Gewinn und dem zur Ermittlung des Gewerbeertrages festzustellenden Gewinn besteht nicht.

H A U P T T E I L

5. K A P I T E L

BINDUNG DER STEUERPFLICHT AN DIE RECHTSFORM

Durch die im Steuerrecht massgebende Bindung der Steuerpflicht an die Rechtsform unterliegen die Erwerbs- und Wirtschaftgenossenschaften grundsätzlich der Körperschaftsteuer. So führt § 1 des Körperschaftsteuergesetzes aus:

"(1) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

1. Kapitalgesellschaften (.....);
2. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften; .....

(2) Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte."

Demnach ist gesetzlich festgelegt, dass Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (im folgenden kurz "Genossenschaften" genannt), obwohl sie grundsätzlich für sich selbst keine Erwerbszwecke verfolgen, wie Erwerbsgesellschaften zu besteuern sind. Für die Genossenschaften gelten also die Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes und in entsprechender Ergänzung die des Einkommensteuergesetzes. Um jedoch die besondere Struktur und das Wesen der Genossenschaften steuerlich zu berücksichtigen, wurden aufgrund der Ermächtigungsvorschrift des § 23 KStG die §§ 31 mit 35 KStDV erlassen, welche ausschliesslich Sonderregelungen für die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften im Sinne des Genossenschaftsgesetzes und für nach früherem Landesrecht errichtete Genossenschaften enthalten.

A) DAS EINKOMMEN

Gemäss § 5 KStG bemisst sich die Körperschaftsteuer nach dem Einkommen, das der Steuerpflichtige (die Genossenschaft) innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des EStG und den §§ 7 bis 16 des KStG (§ 6 Abs. 1 Satz 1 KStG). Dabei ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird oder nicht. In § 15 KStDV sind die bei der Körperschaftsteuer zur Anwendung kommenden Vorschriften des EStG aufgezählt.

Da die Genossenschaft gemäss § 17 Abs. 2 GenG als Kaufmann im Sinne des Handelsgesetzbuchs gilt (Kaufmann kraft Gesetzes) und damit Bücher gemäss

§§ 38 ff. HGB 36) zu führen verpflichtet ist, sind gemäss § 16 KStDV alle Einkünfte der Genossenschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Demzufolge ist das Einkommen 37) einer gewerblichen Warengenossenschaft gleichzeitig der "Gewinn" (vgl. S. 44 ff.). nach Berücksichtigung der Vorschriften der §§ 7, 8 Abs. 1, 11 Ziff. 4 u. 5 und 12 KStG 38) und des § 211 LAG -bezüglich der Abzugsfähigkeit der Lastenausgleichsabgaben- sowie nach Berücksichtigung der Sonderregelung des § 35 KStDV -betreffend Warenrückvergütungen- und des Verlustabzugs gemäss § 10d EStG.

Der Gewinn bei Vollkaufleuten -zu denen, wie oben dargestellt, die Genossenschaften gehören- ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, wobei das Betriebsvermögen jeweils nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung 39) auszuweisen ist; dabei sind die einschlägigen steuerlichen Vorschriften zu befolgen (§ 5 EStG). Bei Genossenschaften mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr gilt seit dem Veranlagungszeitraum 1957 gemäss § 5 Abs. 2 KStG der Gewinn als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Lediglich beim Abzug von Spenden im Rahmen des § 11 Ziff. 5 KStG ist von den Ausgaben im Kalenderjahr auszugehen; das gleiche gilt auch für Leistungen auf die Vermögensabgabe, die ein Dritter zugunsten der Genossenschaft (= Abgabeschuldner) bewirkt;

---

36) Als "lex specialis" sind die §§ 33 bis 33h GenG zu beachten.

37) Definiert in § 2 Abs. 2 EStG.

38) Die übrigen Vorschriften der §§ 7 bis 16 KStG sind für gewerbliche Warengenossenschaften bedeutungslos.

39) Diese Grundsätze sind in keinen Gesetzen niedergelegt, sondern haben sich in langjähriger Übung herausgebildet. Sie können nach Art und Umfang des Betriebes durchaus verschieden sein. Bei der Vielgestaltigkeit des Wirtschaftslebens ist es nicht möglich, alles das, was als Mindestanforderung für eine ordnungsmässige Buchführung, jeweils abgestellt auf Umfang oder Grösse des Betriebes, gegeben sein muss, in eine kurze, für eine gesetzliche Bestimmung geeignete Form zu bringen. Bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG sind grundsätzlich die handelsrechtlichen Buchführungs- und Bewertungsvorschriften in den §§ 38 bis 41, 43 u. 44 HGB, §§ 125, 129 u. 131 bis 133 Akt. G., §§ 41 u. 42 GmbHG., §§ 33 u. 33b bis 33g GenG. sowie die steuerlichen Vorschriften in den §§ 160 bis 163 AO zu beachten. Nach § 208 AO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 162 AO entsprechen, die Vermutung ordnungsmässiger Führung für sich und sind, wenn nach den Umständen des Falles kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden, der Besteuerung zugrundezulegen. Zum Begriff "ordnungsmässige Buchführung" vgl. im einzelnen Abschnitt 29 EStR 1958 und die dort aufgeführte Rechtsprechung.

von diesen Leistungen ist ein Drittel (bzw. ein Viertel) dem steuerlichen Gewinn der Genossenschaft hinzuzurechnen, wobei auch bei abweichendem Wirtschaftsjahr die Leistungen des Kalenderjahres massgebend sind (§ 16a Ziff. 1 und 2 KStDV).

B) EINTRITTSGELDER

Gemäss § 8 Abs. 1 KStG bleiben bei Personenvereinigungen, die unbeschränkt steuerpflichtig sind, für die Ermittlung des Einkommens die aufgrund der Satzung erhobenen Beiträge der Mitglieder ausser Ansatz (sachliche Steuerbefreiung). Erläuternd bestimmt § 20 Abs. 1 KStDV, dass Mitgliederbeiträge im Sinn des § 8 Abs. 1 KStG solche Beiträge sind, die die Mitglieder einer Personenvereinigung lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach den Satzungen zu entrichten verpflichtet sind.

Diese Regelung entspricht in etwa der steuerlichen Behandlung der Privateinlagen bei Einzelunternehmungen und Personengesellschaften. Während Gewinnausschüttungen -ganz gleich ob in offener oder verdeckter Form -als Leistungen der Genossenschaft an die Genossen den steuerpflichtigen Gewinn nicht mindern -wie bei Einzelunternehmungen und Personengesellschaften die Privatentnahmen-, so dürfen auch die satzungsmässig vorgeschriebenen Vermögensübertragungen von den Genossen auf ihre Genossenschaft den steuerpflichtigen Gewinn nicht erhöhen.

Nach den KStR 1958 (Abschnitt 33) genügt zur Steuerfreiheit von Mitgliederbeiträgen, die aufgrund der Satzung erhoben werden, eine der folgenden Voraussetzungen:

a) Die Satzung bestimmt Art und Höhe der Mitgliederbeiträge;
b) die Satzung sieht einen bestimmten Berechnungsmassstab vor;
c) die Satzung bezeichnet ein Organ, das die Beiträge der Höhe nach erkennbar festsetzt.

Soweit aber eine Personenvereinigung auch der wirtschaftlichen Förderung der einzelnen Mitglieder dient, sind die Beiträge an diese Vereinigung insoweit keine steuerfreien Mitgliederbeiträge im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG, sondern pauschalierte Gegenleistungen für die Förderung durch die Vereinigung.

In diesem Falle sind die Mitgliederbeiträge im Wege der Schätzung in einen steuerfreien Teil (reine Mitgliederbeiträge) und in einen steuerpflichtigen Teil (pauschalierte Gegenleistung) aufzuteilen. Dieser Beurteilung liegen jedoch laufende Beitragsleistungen zugrunde, wie sie meist von Verbänden und Vereinen erhoben werden. Laufende Beitragsleistungen sind bei Genossenschaften aber unstatthaft 40).

---

40) Vgl. Lang-Weidmüller, Kommentar zum Genossenschaftsgesetz, Berlin 1959, S. 20 f.

Das Eintrittsgeld wird dagegen von Genossenschaften -wie ja schon der Name sagt- in der Regel nur einmal beim Erwerb der Mitgliedschaft erhoben 41) und im allgemeinen sogleich der gesetzlichen Rücklage zugebucht 42).

Bei der steuerlichen Beurteilung kommt es also entscheidend darauf an, ob das von den Genossen zu leistende Eintrittsgeld eine Gegenleistung für eine Leistung der Genossenschaft darstellt. In diesem Falle würde es Entgelt sein und nicht lediglich auf der Mitgliedseigenschaft der Genossen beruhen. Zwar ist es Zweck der Genossenschaften ihre Mitglieder wirtschaftlich zu fördern, doch kann in der Zahlung von Eintrittsgeldern keine Gegenleistung für die wirtschaftliche Förderung erblickt werden. In den meisten Fällen ist das Eintrittsgeld so gering, dass es mit den Vorteilen, die eine Genossenschaft ihren Mitgliedern bietet, in keinem Zusammenhang gesehen werden kann. Die Leistung des Eintrittsgeldes hängt auch nicht mit einer Gegenleistung der Genossenschaft zusammen; denn auch Mitglieder, die die Einrichtungen der Genossenschaft nicht in Anspruch nehmen, müssen das Eintrittsgeld zahlen. Wenn sogar in dem Verzicht der Genossenschaft auf Erhebung von satzungsgemäss

---

41) Dem dürfte aber nicht entgegenstehen, dass z.B. die Satzung einer Genossenschaft bei Zeichnung mehrerer Geschäftsanteile für jeden Anteil ein Eintrittsgeld vorsieht. Dies dürfte auch mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar sein, weil die Mitglieder zum Erwerb weiterer Geschäftsanteile nicht gezwungen werden können bzw. eine entsprechende Satzungsänderung die Zustimmung sämtlicher Mitglieder erfordert. Hier kommt dem "Eintrittsgeld" eine ähnliche Bedeutung wie einem Agio zu, das es aber bei Genossenschaften nicht gibt. Zwar haben Genossenschaftsanteile normalerweise keinen Kurswert wie Aktien, weil der aus einer Genossenschaft Ausscheidende nur Anspruch auf Auszahlung seines Geschäftsguthabens und keinen Anspruch an den Reservefonds hat (§ 73 Abs.2 GenG). Bei Auflösung einer Genossenschaft kommt dem Besitz mehrerer Geschäftsanteile aber insofern eine Bedeutung zu, als die Satzungen der Genossenschaften meistens die Verteilung des Vermögens nicht nach Köpfen -wie es § 91 Abs.2 GenG. vorschreibt- sondern billigerweise nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile bzw. der Haftsummen vorsehen.

42) Es wäre auch möglich, das Eintrittsgeld als Ertrag zu vereinnahmen. Diese buchmässige Behandlung stünde jedoch im Gegensatz zu dem Argument, dass es sich um einlageähnliche Beträge handelt; es würde dadurch auch die Vermutung bestärkt werden, dass es sich um eine Gegenleistung für die Leistung der Genossenschaft handelt. Auch der RFH führte in seinem Urteil vom 19.11.1929 (RStBl. 1930 S.92) an: "Die Genossenschaft würde die Eintrittsgelder, wenn diese als Unkostenerstattungen in die Gewinn- und Verlustrechnung gehören würden, nicht satzungsmässig dem Reservefonds zuweisen".

festgelegten Beträgen eine verdeckte Gewinnausschüttung liegen kann 43), so wird dadurch eindeutig dokumentiert, dass es sich um Beträge auf gesellschaftsrechtlicher Ebene handelt, die daher von der Genossenschaft nicht zu versteuern sind.

Die Eintrittsgelder sind grundsätzlich gleich hoch, ohne Rücksicht darauf, in welchem Umfang das Mitglied die Genossenschaft beansprucht. Entscheidend für die Förderung der Genossen ist nicht die Entrichtung des Eintrittsgeldes -auch nicht Einzahlungen auf den Geschäftsanteil-, sondern der Erwerb der Mitgliedschaft durch Eintragung in die registergerichtliche Liste der Genossen. Demzufolge sind die Eintrittsgelder bei Genossenschaften nur Ausfluss der gesellschaftsrechtlichen Beziehungen und stellen somit steuerfreie Einlagen der Genossen dar 44).

In dem rechtskräftigen Urteil vom 27.4.1955 (EFG 1956, S.50) kommt das Finanzgericht Nürnberg ebenfalls zur Steuerfreiheit der von einer Warengenossenschaft erhobenen Eintrittsgelder. Im einzelnen wird in der Urteilsbegründung (auszugsweise) darauf hingewiesen, dass für die steuerfreie Behandlung der Eintrittsgelder dann kein Raum sei, "wenn diese Gelder im Rahmen eines Leistungsaustausches zwischen der Personenvereinigung und ihren Mitgliedern vereinnahmt werden. Dabei ist auch für die rechtliche Beurteilung unerheblich, ob es sich um stets gleich hohe und von allen Mitgliedern gleichmässig zu entrichtende laufende Beiträge oder ob es sich -wie im Falle des Eintrittsgeldes- nur um eine einmalige Leistung handelt. Nach der Rechtsprechung kann ein Leistungsaustausch auch dann vorliegen, wenn die Leistungen der Genossenschaft durch Pauschbeträge bzw. durch einen Pauschbetrag abgegolten werden 45). Ob aber die Eintrittsgelder im Rahmen eines derartigen Leistungsaustausches anfallen, ist in jedem Einzelfall besonders zu prüfen. Dabei besteht allerdings in allen den Fällen, in denen Personenvereinigungen mit ihren Mitgliedern Leistungen und Gegenleistungen austauschen die Vermutung, dass die der Personenvereinigung (Genossenschaft) zufliessenden Eintrittsgelder nicht die Eigenschaft steuerfreier Mitgliederbeiträge haben. Das entspricht feststehender höchstrichterlicher Rechtsprechung 46).

Andererseits ist aber zu beachten, dass es sich bei der erwähnten Vermutung um eine widerlegbare Vermutung handelt. Die Beziehungen zwischen der Genos-

43) Vgl. Zülow-Henze-Schubert: Die Besteuerung der Genossenschaften, Berlin und Frankfurt a.M. 1956, S.42.

44) So wurden z.B. anlässlich der Berechnung der Kreditgewinnabgabe beim Vergleich des Anfangs- und Endvermögens die den Rücklagen zugebuchten Eintrittsgelder ebenfalls als Einlagen behandelt.

45) Blümich - Klein-Steinbring, Berlin und Frankfurt/Main 3. Auflage 1956 S.791 ff.

46) BFH vom 5.6.1953; BStBl. 1953 III S.212 und die dort angeführte Rechtsprechung.

senschaft und ihren Genossen sowie der Genossen untereinander bewegen sich nicht ausschliesslich im wirtschaftlichen und kommerziellen Bereich, auch wenn für die heutige Zeit von den Gegnern des Genossenschaftswesens derartiges behauptet wird. Die Beziehung zwischen Genossenschaft und Genossen erschöpft sich nicht im Wirtschaftlichen, sie umfasst in mehr als einer Hinsicht auch das Persönliche und das Menschliche 47). Das Bestreben der Genossenschaften geht auch dahin, ihren Genossen diejenigen Grundsätze zu vermitteln, die ihrer Wirtschaftsgesinnung und ihrer soziologischen Auffassung entsprechen, wie dies auf Genossenschaftstagungen, in der Genossenschaftspresse und sonst auch bei jeder sich bietenden Gelegenheit vielfach und vielfältig geschieht. Das persönliche Band der Genossen untereinander, der Verbandsgedanke, steht derart im Vordergrund, dass seit langem der Gedanke vertreten wird, die Genossenschaftsbesteuerung im Zuge einer grundsätzlichen Neuordnung aus dem KStG in ein besonderes Gesetz zu übernehmen.

Vom Boden dieser Anschauung aus sieht sich die Kammer in Übereinstimmung mit den Ausführungen, die der RFH zur Streitfrage bereits in seiner Entscheidung vom 19.11.1929 (RStBl. 1930 S.92) gemacht hat. Dort heisst es: "Die Beschwerdeführerin gehört, da sie ihre Geschäfte nicht auf den Kreis der Mitglieder beschränkt hat, zu den Erwerbsgesellschaften. Nun gibt es im allgemeinen Mitgliederbeiträge nur im Vereinsleben, während Erwerbsgesellschaften die Mittel zur Erreichung ihrer wirtschaftlichen Zwecke durch Kapitaleinlagen der bei ihnen beteiligten Gesellschafter zu erhalten pflegen. Bei den Genossenschaften, bei denen das persönliche Moment eine ganz andere Bedeutung besitzt als bei den Kapitalgesellschaften, wird man von diesem allgemeinen Grundsatz eine Ausnahme anerkennen müssen. Bei den Genossenschaften kann es auch Beiträge geben. Liegen echte Beiträge vor, dann sind sie nach § 11 Nr.6 KStG steuerfrei, ganz gleich ob die Genossenschaft die Beiträge einem Reservefonds zugeführt oder sonstwie verwendet hat".

Bei der Beurteilung der Rechtslage kann auch die eigene Anschauung der Genossenschaft über die Bedeutung der Eintrittsgelder nicht ausser acht gelassen werden. Das gilt insbesondere von ihrem Hinweis, dass das geringe Eintrittsgeld von DM 50,-- schon deshalb nicht als Gegenleistung gewertet werden kann, weil es auch nicht annähernd leistungsmässig in Beziehung gesetzt werden kann zu den erheblichen Leistungen der Genossenschaft, wie sie insbesondere auch in den Warenrückvergütungen ihren Ausdruck finden ..... . Wollte man anders verfahren, so müsste schliesslich im Endergebnis die Steuerfreiheit von Mitgliederbeiträgen auf rein gesellige, gemeinnützige und mildtätige Vereinigungen beschränkt bleiben, während keinem Zweifel unterliegen kann, dass diese Steuerfreiheit auch für Gesellschaften und Personen-Vereinigungen anderer Art (Genossenschaften) in Betracht kommt."

Diesen Urteilsgründen hat sich auch die OFD München in einer Einzelverfügung vom Sept. 1959 über "die steuerliche Behandlung der Eintrittsgelder bei Genossenschaften" angeschlossen, wobei zu erkennen ist, dass die Finanzverwaltung ein

47) Vgl. Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen, Jahrgang 1952, S.219 ff.

wesentliches Merkmal für die Steuerpflicht oder Steuerfreiheit von Eintrittsgeldern in deren absoluter Höhe sieht.

In dieser Einzelverfügung wird u.a. hervorgehoben, dass grundsätzlich den Ausführungen des Finanzgerichts Nürnberg im Urteil vom 27.4.1955 zuzustimmen sein wird. Unter dem Gesichtspunkt, dass die Beziehungen zwischen der Genossenschaft und den Genossen nicht bloss das Wirtschaftliche, sondern darüber hinaus auch das Persönliche und Menschliche umfassen, lässt "die Höhe des Eintrittsgeldes wohl gewisse Schlüsse für dessen steuerliche Behandlung zu".

Das Finanzgericht hat ein Eintrittsgeld in Höhe von DM 50,-- noch als echte Beitragsleistung gelten lassen. Da die von den Genossenschaften erhobenen Eintrittsgelder regelmässig nicht über diesem Betrag liegen, sind sie auch nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich als steuerfreie Einnahmen anzusehen.

Auch satzungsmässig auferlegte Konventionalstrafen dürften unter den entsprechenden Voraussetzungen als steuerfreie Mitgliederbeiträge zu behandeln sein.

Zülow-Henze-Schubert führen in "Die Besteuerung der Genossenschaften", Berlin und Frankfurt/Main 1956, S.42 auch laufende Mitgliederbeiträge und ähnliche Beiträge, die aufgrund der Satzung geleistet werden müssen, als steuerfreie Einnahmen an. Soweit es sich hierbei um Geldleistungen handelt, erhebt sich die Frage, ob solche Leistungen auch genossenschaftsrechtlich zulässig wären; denn nach dem Kommentar von Lang-Weidmüller zum GenG., Berlin 1959, können Mitglieder zu anderen Geldleistungen als zu Einzahlungen auf den Geschäftsanteil (ausgenommen die Fälle der §§ 73 Abs.2 und 105; ferner die Zahlungen von Eintrittsgeld und von Konventionalstrafen) nicht angehalten werden 48).

Die mit den steuerfreien Mitgliederbeiträgen mittelbar oder unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben bleiben gemäss § 13 KStG aber ebenfalls ausser Ansatz.

Diese Fälle dürften jedoch bei gewerblichen Warengenossenschaften kaum vorkommen; denn dann würden diese Beiträge praktisch einen Ersatz von Aufwendungen darstellen, somit über die Gewinn- und Verlustrechnung zu vereinnahmen und zu versteuern sein. Das in diesem Zusammenhang von Zülow-Henze-Schubert a.a.O. S.42 f. angeführte RFH-Urteil vom 10.10.1933 betrifft einen Turnverein.

Die Eintrittsgelder waren ursprünglich dafür vorgesehen neben den früher oft verhältnismässig niedrigen Geschäftsanteilen der Genossenschaft zusätzlich Mittel zu verschaffen. Die stetige Aufwärtsentwicklung der Wirtschaft nach dem 2.Weltkrieg erforderte jedoch auch von den Genossenschaften einen entsprechend grösseren Kapitaleinsatz, welcher aber nur durch Erhöhung der Geschäftsanteile erreicht werden konnte. Über die Eintrittsgelder konnte dieser Kapitalbedarf, abgesehen

48) A.a.O. S.20 und die dort aufgeführte Rechtsprechung; desgl. Meyer-Meulenbergh: Genossenschaftsgesetz, München und Berlin 1956, S.35 f.

von den steuerlichen Problemen, schon aus Konkurrenzgründen nicht finanziert werden. Ihre Bedeutung sank daher erheblich. Somit verliert auch die steuerliche Seite der Eintrittsgelder in der Praxis der gewerblichen Warengenossenschaften mehr und mehr an Gewicht, zumal bereits die Mehrzahl dieser Genossenschaften von ihren Mitgliedern gar kein Eintrittsgeld mehr erhebt. Auch in der zuletzt vom Deutschen Genossenschaftsverband herausgegebenen Mustersatzung für Warengenossenschaften -Ausgabe Sept. 1953- sind Vorschriften über Eintrittsgelder nicht mehr enthalten.

C) VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN 49)

Nach § 6 Abs. 1 Satz 2 KStG sind bei der Ermittlung des Einkommens auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen. Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung ist ursprünglich eine Schöpfung der Rechtsprechung der Steuergerichte und wurde vom Gesetzgeber erstmals im Körperschaftsteuergesetz 1934 verwendet. Das Einkommensteuergesetz kennt diesen Begriff nicht. Auf eine Legal-Definition hat der Gesetzgeber verzichtet. Die Formen der verdeckten Gewinnausschüttung, d.h. die Wandlungen tatsächlicher Gewinne in Aufwendungen oder die Verhütung von Erträgen, sind so zahlreich, dass man sich begnügt hat in § 19 KStDV lediglich 10 Beispiele aufzuführen. Grundsätzlich handelt es sich bei verdeckten Gewinnausschüttungen um die Zuwendung von Vorteilen an Gesellschafter -bei Genossenschaften an die Mitglieder- oder diesen nahestehende Personen 50), die gewöhnlich an Nicht-Gesellschafter nicht gemacht werden. Entscheidend ist also, dass der erhaltene Vorteil kraft eines Gesellschaftsverhältnisses gewährt wird. Dabei geschieht dies -im Gegensatz zu offenen Gewinnausschüttungen- jeweils in einer Art und Form, in der eine Gewinnzuwendung nicht ohne weiteres erkennbar ist, weil die Zuführung unter anderen Bezeichnungen vorgenommen wird. Bezeichnung und Form des zugewendeten Vorteils sind aber belanglos. Eine verdeckte Gewinnausschüttung braucht auch im Gegensatz zur sogenannten Steuerumgehung

---

49) Vgl. hierzu Westerfelhaus Herwarth: Verdeckte Gewinnausschüttung als steuerrechtliches und betriebswirtschaftliches Problem; Diss. Nürnberg 1951.
Neumann Werner: Das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung und seine gesellschaftsrechtlichen Auswirkungen bei Genossenschaften; Diss. Münster 1953.

50) So sind z.B. als den Mitgliedern der "Hausbrandversorgung der Eisenbahner eGmbH" nahestehende Personen sämtliche mit Brennstoffen belieferte Eisenbahnangehörige angesehen worden, auch wenn sie der Genossenschaft nicht angehörten und zu geringeren als den ortsüblichen Preisen Brennstoffe erhielten (RStBl. 1938 S. 581);
Vgl. auch das BFH-Urteil vom 1.4.1952 (BStBl. 1952 III S. 148).

-wenn dies auch nicht häufig der Fall sein dürfte- keinerlei "steuerliche Hintergründe" zu haben. Für die steuerliche Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ist somit nicht Voraussetzung, dass eine Steuerumgehungsabsicht vorliegt. Auch wenn die Genossen einen Rechtsanspruch auf eine Zuwendung haben, kann eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen 51). Nach dem BFH-Urteil vom 7. 11. 1950 (BStBl. 1951 III S. 12) sind jedoch für die Beurteilung, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, nicht die Verhältnisse eines Geschäftsjahres entscheidend.

Buchmässig erscheinen verdeckte Gewinnausschüttungen als Betriebsausgaben oder nicht als Einnahmen, welche jeweils den zu versteuernden Jahresgewinn kürzen. Werden bereits in früheren Jahren versteuerte Gewinne ausgeschüttet, so liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

I) Gleichbehandlung von Mitgliedern und Nichtmitgliedern

Von der Finanzverwaltung werden verdeckte Gewinnausschüttungen bei Genossenschaften stets dann angenommen, wenn Mitglieder beim Ein- oder Verkauf günstiger gestellt sind als Nicht-Mitglieder oder wenn die Genossenschaft Aufwendungen oder sonstige Verpflichtungen der Mitglieder übernimmt. Werden z. B. seitens einer Einkaufsgenossenschaft Mengen-, Treue- oder Sonderrabatte gewährt, so darf eine unterschiedliche Behandlung zwischen Mitgliedern und Nicht-Mitgliedern nicht erfolgen, da sonst nach Auffassung der Finanzverwaltung eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Das gleiche gilt für Skonti. In "Steuerfragen der genossenschaftlichen Praxis", Wiesbaden 1956, wird aufgrund eines besonderen Falles darauf hingewiesen, dass es bei der Werbung und Insertion ein Fehler sei, eine Anzeige als gemeinsame der Genossenschaft und der Mitglieder zu kennzeichnen. Hierin könnte das Finanzamt eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Mitglieder sehen. Es sei daher stets zweckmässig, die Werbung nur im eigenen Namen zu betreiben, da hierdurch der Ausgabencharakter für den genossenschaftlichen Betrieb eindeutig ausgewiesen werde.

---

51) So ist z. B. bei Brennereigenossenschaften, die auch zugekaufte Ware verarbeiten, die unentgeltliche Rückgabe von Schlempe (Rückstände des Brennereibetriebs) an ihre Mitglieder als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen, obwohl das Branntweinmonopolgesetz vom 8. 4. 1922 vorschreibt, dass die Schlempe an die Genossen zur Verfütterung im eigenen Betrieb zurückzugeben ist (§ 25 Brantw=MonG in Verbindung mit § 3 der Brennereiordnung). Soweit eine Brennereigenossenschaft nur die von ihren Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse verarbeitet (§ 31 KStDV), dürfte in der unentgeltlichen Rückgabe von Schlempe nur dann keine verdeckte Gewinnausschüttung liegen, wenn sichergestellt ist, dass jeder Genosse nur diejenige Menge erhält, die seiner Warenanlieferung entspricht. Jeder andere Massstab würde für das Vorliegen einer (verdeckten) Gewinnausschüttung sprechen.

Diese Auffassung der Finanzverwaltung steht aber in offensichtlichem Widerspruch zum Wesen einer Genossenschaft, welche ihren Mitgliedern ja wirtschaftliche Vorteile bringen soll. Wenn auch ohne weiteres einzusehen ist, dass Gewinne aus Nicht-Mitgliedergeschäften nicht steuerfrei den Mitgliedern zugute kommen sollen, so können doch Vorteile, die den Mitgliedern während des Geschäftsjahres zufliessen und sich im Rahmen des im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten Überschusses bewegen, nicht einfach als verdeckte Gewinnausschüttungen angesehen werden (vgl. hierzu Seite 81 ff). Wenn einerseits gefordert wird, die Einkaufsgenossenschaften sollten ihre Überschüsse dazu verwenden, billiger zu verkaufen (aktive Preispolitik), so ist dagegen einzuwenden, dass die billigeren Preise dann auch den Nicht-Mitgliedern zugute kommen würden, weil schon aus dem Gesichtspunkt der verdeckten Gewinnausschüttung keine differenzierten Preise zwischen Mitgliedern und Nicht-Mitgliedern zulässig sind. Damit würde aber der Beitritt zu einer Genossenschaft uninteressant werden, weil die Mitglieder zwar das Geschäftsrisiko tragen, aber trotzdem nicht günstiger gestellt sein würden als Nicht-Mitglieder.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt jedoch stets dann vor, wenn Gewinne aus Nichtmitgliedergeschäften oder aus Nebengeschäften (vgl. S.56) in Form der Warenrückvergütung an die Mitglieder ausgeschüttet werden.

Soweit die Mitglieder ihrer Genossenschaft Darlehen zur Verfügung stellen -z.B. aus nicht abgehobenen Warenrückvergütungsbeträgen (vgl. S.93)-, kann in einer übermässig hohen Verzinsung dieser Beträge ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung liegen. Das Niedersächsische Finanzgericht (Hannover) kam in dem rechtskräftigen Urteil vom 7.3.1957 (EFG 1957 S.242) zu dem Ergebnis, dass bei Überlassung eines Teils der den Mitgliedern gutgeschriebenen Warenrückvergütung an die Genossenschaft -um z.B. deren eigenen Kreditbedarf zu befriedigend- dann keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, wenn die gewährten Zinsen die üblichen Bankzinsen nicht übersteigen. Im einzelnen führte es hierzu aus: "Entsprechend den Ausführungen des BFH im Urteil vom 20.3.1956 in BStBl. 1956 III S.179 über die Art der Kapitalausstattung von Kapitalgesellschaften muss es auch den Mitgliedern einer Genossenschaft unbenommen sein, der Genossenschaft zeitweilig nicht benötigte Mittel zur Befriedigung eines echten Kreditbedürfnisses zur Verfügung zu stellen ..... . Es entspricht indes dem Genossenschaftsgedanken, wenn die Berufungsführerin, statt Bankkredite aufzunehmen (die sie nach Auffassung der Kammer ohne weiteres erhalten hätte), ihre Mitglieder darauf ansprach, ihr die nicht benötigten Teile ihrer Warenrückvergütung bei jederzeitiger freier Verfügbarkeit verzinslich zu überlassen, und ihnen diese Gelder so verzinste, wie sie sie einem Kreditinstitut gegenüber in etwa ebenfalls hätte verzinsen müssen. Fraglich konnte nur sein, ob diese Verzinsung rücksichtlich der insoweit unternehmerischen Mitwirkung ihrer Mitglieder (als Träger der Genossenschaft) den Rahmen dessen überschreiten durfte, was diese in etwa auch bei anderweitigem Einsatz ihrer Gelder bei täglicher Kündigung erwarten konnten.

Als Ausschüttung -gleichgültig ob offen oder verdeckt- ist begrifflich jede Zuwendung von Geld oder geldwerten Vorteilen zu verstehen, die dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft im Hinblick auf das besondere gesellschaftsrechtliche Verhältnis von der Gesellschaft zufliesst. Eine Gewinnausschüttung verlangt darüber hinaus eine Schmälerung des Betriebserfolges der Gesellschaft in dem von der Ausschüttung betroffenen Wirtschaftsjahr. Die verdeckte Gewinnausschüttung wiederum ist in vielfacher Gestalt denkbar, wie die Beispiele in § 17 KStDV (nunmehr § 19 KStDV 1958) zeigen.

Diese Grundsätze auf die Genossenschaft, ihre Mitglieder und den vorliegenden Fall übertragen, würden für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung erfordern, dass die Berufungsführerin ihren Mitgliedern für die ihr überlassenen Beträge eine höhere Verzinsung gewährt hätte, als sie bei Aufnahme des Kredits von dritter Seite zu zahlen gehabt haben würde ..... .

Entscheidend bleibt ....., dass die Berufungsführerin die Gelder im eigenen betrieblichen Interesse aufgenommen hat und durch die Höhe der gezahlten Zinsen der Betriebserfolg objektiv nicht gemindert worden ist."

II) Gleichbehandlung der Mitglieder untereinander

Wie das obige Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts zeigt, kann das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung ohne weiteres auch bei Genossenschaften auftreten, die sich nur auf den Geschäftskreis ihrer Mitglieder beschränken. Zwar können diese Genossenschaften den gesamten Überschuss an ihre Mitglieder in Form der Warenrückvergütung ausschütten, so dass die Frage der Besserstellung gegenüber Nichtmitgliedern im Zweckgeschäft (vgl. S.48) nicht auftritt; aber dieser Überschuss kann nicht beliebig an die Mitglieder verteilt werden, sondern ebenfalls nur entsprechend ihrer Betriebsbeteiligung.

Eine Bemessung der Warenrückvergütung nach anderen Massstäben (vgl. S.75) als der Betriebsbeteiligung (des Umsatzes) macht die Warenrückvergütung stets zu einer (verdeckten) Gewinnausschüttung.

Aber auch Warenrückvergütungen an Mitglieder, die im Rahmen der zulässigen Höchstgrenze des § 35 Abs.2 KStDV liegen, werden von der Finanzverwaltung dann als verdeckte Gewinnausschüttungen angesehen, wenn sie -mit Ausnahme der Regelung für Geschäftssparten (vgl. S.98)- nicht einheitlich nach dem gesamten Warenbezug bemessen sind, sondern etwa nach Warengruppen oder dem Umsatz gestaffelt werden. Hierbei erhebt sich die Frage, ob derart weitgehende Nachforschungen durch die Finanzbehörden zweckmässig und wirtschaftlich überhaupt gerechtfertigt sind. Nach der hier vertretenen Auffassung sollte sich die Finanzverwaltung bei der Prüfung der Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütung in erster Linie auf die Nachprüfung des Höchstbetrages der insgesamt steuerfrei ausschüttbaren Warenrückvergütung beschränken und die Aufteilung dieses Betrages auf die Mitgliederbezüge der Genossenschaft überlassen. Denn es kann doch nicht

übersehen werden, dass ja die Genossenschaften selbst das grösste Interesse daran haben, eine dem Förderungsauftrag entsprechende und den Mitgliedern jeweils gerecht werdende Überschussverteilung vorzunehmen. Dies gilt ganz besonders für die Verteilung der Warenrückvergütung bei verschiedenen Geschäftssparten nach einem "angemessenen Verhältnis" (vgl. S.102). Auch § 35 KStDV steht dieser Auffassung nicht entgegen. Er fordert lediglich, dass die Warenrückvergütung nach der Höhe des Warenbezugs bemessen wird. Man kann daraus aber nicht entnehmen, dass dies unter allen Umständen und in jedem Falle nach den gesamten Warenbezügen einheitlich und gleichmässig zu erfolgen hätte.

In diesem Zusammenhang ist auch ein Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 30.6.1954 (EFG 1954 S.265) zu erwähnen, welches feststellte: Verzichtet ein Genossenschaftsmitglied bei Absatz- und Verwertungsgenossenschaften auf seine Warenrückvergütung, so kann der Betrag nach dem Verhältnis der getätigten Anlieferungen an die übrigen Mitglieder ausgeschüttet werden. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt nur dann vor, wenn das Mitglied, das auf die ihm zustehende Warenrückvergütung verzichtet, als Strohman anzusehen ist und unter dem Deckmantel dieses Mitglieds Nichtmitgliedergeschäfte getarnt werden.

In der diesem Urteil folgenden Rechtsbeschwerde hat der BFH das Vorhandensein eines Strohmannes bejaht, so dass auf die Frage, ob und wie weit bei Verzicht eines Genossen -der nicht als vorgeschobener Strohmann anzusehen ist- auf die Warenrückvergütung eine verdeckte Gewinnausschüttung zugunsten der anderen Genossen entsteht, noch keine höchstrichterliche Entscheidung vorliegt. Auf Seite 51 wird auf dieses nicht veröffentlichte BFH-Urteil näher eingegangen.

Bei einem freiwilligen vertraglichen Verzicht eines Genossenschaftsmitgliedes auf seine Warenrückvergütung zugunsten der anderen Mitglieder wird vom Verfasser die Auffassung des Finanzgerichts Nürnberg geteilt, wonach hierin keine verdeckte Gewinnausschüttung liegt; denn es ändert sich weder der Höchstbetrag der steuerlich zulässigen Warenrückvergütung noch wird sie anders als nach dem Warenbezug bemessen. Bürgerlichrechtlich bzw. genossenschaftsrechtlich zulässige Verträge müssen -zwar unter Berücksichtigung des § 6 StAnpG- auch steuerlich anerkannt werden.

Es ist ferner möglich, dass einzelnen Genossenschafts-Mitgliedern -im besonderen den Verwaltungs-Mitgliedern- dadurch besondere Vorteile erwachsen, dass sie z.B. zinslose oder ausserordentlich zinsgünstige Darlehnen von ihrer Genossenschaft erhalten bzw. für gewährte Darlehen ausserordentlich hohe Zinsen vergütet bekommen. Desgleichen könnte auch bei unangemessen hohen Vorstandsbezügen (z.B. bei Produktionsgenossenschaften mit nur wenigen Mitgliedern) oder wenn ein Dritter (Rechtsanwalt, Steuerberater) auf Kosten der Genossenschaft auch für Mitglieder -z.B. Vorstands- oder Aufsichtsrats-Mitglieder- tätig ist, eine verdeckte Gewinnausschüttung erblickt werden. Diese Tatbestände sind jedoch im Gegensatz zu den Kapitalgesellschaften bei Genossenschaften von untergeordneter Bedeutung

und werden hier nur der Vollständigkeit halber aufgeführt. Abgesehen davon, dass die Besserstellung einiger Mitglieder gegenüber den anderen, also eine unterschiedliche Behandlung, schon dem Gleichheitsgrundsatz im Genossenschaftswesen 52) widerspricht, dürften bereits durch den Aufbau einer Genossenschaft (Satzung, Generalversammlung, Aufsichtsrat, Vorstand) derartige Unangemessenheiten, die als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusehen wären, weitgehend vermieden werden.

III) Ausgaben anlässlich einer Generalversammlung

Als besonderes Problem der verdeckten Gewinnausschüttung bei Genossenschaften sind noch die Ausgaben anlässlich einer Generalversammlung zu nennen. Nach einem Bescheid des BFM vom 5.7.1952-IV S.2119a - 27/52 - an die genossenschaftlichen Spitzenverbände werden Ausgaben zur Bewirtung von Genossen im Rahmen einer Generalversammlung als Betriebsausgaben anerkannt, wenn sie sich in angemessenem Umfang halten. Dieser Bescheid beruht auf der Erwägung, dass, wenn die Genossen gleichzeitig Geschäftsfreunde der Genossenschaft sind, die Bewirtung eine übliche Massnahme der Werbung ist, und deshalb die Förderung der eigenen wirtschaftlichen Interessen der Genossenschaft im Vordergrund steht. Durch den ergänzenden Bescheid vom 24.4.1959 an die genossenschaftlichen Spitzenverbände werden Ausgaben zur Bewirtung von Genossen im Rahmen einer Generalversammlung insoweit als (abzugsfähige) Betriebsausgaben anerkannt, als sie den Betrag von DM 15,-- je Genosse nicht übersteigen.

Eine Auslegung dieses Bescheides dergestalt, dass der Pauschbetrag nur eingetragenen Genossen gewährt werden kann, wird den tatsächlichen Verhältnissen in der Praxis nicht gerecht. Denn zu einer Generalversammlung nehmen die Genossenschaftsmitglieder häufig auch ihre Ehefrauen oder sonstige Familienangehörige mit, zumal diese oft im Gewerbebetrieb des Genossen mitarbeiten.

Während aber die Ausgaben zur Bewirtung von Gästen anlässlich der Teilnahme an einer Generalversammlung stets in voller Höhe abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen, wird es sich jedoch bei den von den Mitgliedern mitgebrachten Familienangehörigen -zumeist Ehefrauen- steuerlich stets um "nahestehende Personen" handeln, so dass auch für diese Personen nur jeweils ein Pauschbetrag von höchstens DM 15,-- abzugsfähig sein dürfte. Voraussetzung ist natürlich, dass ein einwandfreier Nachweis über die Gesamtzahl der Personen, die an der Generalversammlung teilgenommen haben, vorliegt.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung nahm der Bundesfinanzhof im Urteil vom 16.12.1955 (BStBl. 1956 III S.43) dagegen für den Fall an, dass eine Genossen-

---

52) Für das Rechtsverhältnis zwischen der Genossenschaft und ihren Mitgliedern gilt als im Gesetz nicht ausdrücklich festgelegter, aber von Rechtsprechung und Schrifttum anerkannter Grundsatz, dass alle Genossen gleich behandelt werden müssen.

schaft ihren Genossen die Kosten für die Fahrt zur Teilnahme an einer Generalversammlung ersetzt. Entsprechendes muss auch für Vertreterversammlungen (§ 43a GenG) angenommen werden.

In der Urteilsbegründung wird angeführt, dass eine Genossenschaft, die mit der Durchführung der Generalversammlung zusammenhängenden Kosten steuerlich als Betriebsausgaben absetzen kann, der Ersatz von Fahrtkosten aber einen gänzlich anderen Charakter hat. Es ist zwar zuzugeben, dass die geschäftlichen Interessen der Genossenschaft "mit den geschäftlichen Interessen ihrer Genossen verflochten sind und dass es ihre Hauptaufgabe ist, die gewerblichen Interessen, die die Genossen haben, zu fördern. Es kann dahingestellt bleiben, ob und inwieweit auf der Generalversammlung neben den genossenschaftlichen Angelegenheiten die laufenden Geschäftsbeziehungen behandelt werden konnten und behandelt worden sind. Selbst wenn man annimmt, dass die Erörterung der laufenden Geschäftsbeziehungen die Genossen zur Teilnahme an der Generalversammlung veranlasst hat -eine Feststellung, die kaum einigermassen zuverlässig zu treffen sein wird-, so würde trotzdem die Erstattung der Fahrtkosten eine verdeckte Gewinnausschüttung sein; denn es ist im Geschäftsleben nicht üblich, Geschäftsfreunden die Fahrtkosten zu ersetzen, die ihnen durch die Fahrt zu geschäftlichen Besprechungen entstehen. Wenn die Genossenschaft trotzdem sich zur Erstattung entschlossen hat, so nur, weil die Geschäftsfreunde gleichzeitig ihre Genossen waren. Die Fahrtkosten, die den Genossen entstanden sind, dürften für sie Betriebsausgaben sein, weil die genossenschaftliche Beteiligung dem eigenen Betrieb der Genossen diente. Die Fahrtkostenerstattung führt dann im Ergebnis dazu, Betriebsausgaben, die den Genossen aus ihrem eigenen Gewerbebetrieb erwachsen, auf die Genossenschaft zu verlagern. Darin liegt aber eine verdeckte Gewinnausschüttung".

Soweit Reisekosten für Betriebsbesichtigungen, Ausstellungen oder Einkaufstagungen 53) ersetzt werden, wird es sich grundsätzlich um abzugsfähige Betriebsausgaben handeln. Entscheidend ist, dass die Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst sind und es sich dabei nicht um gesellschaftsrechtliche Momente handelt. Stets muss ein bestimmter betrieblicher Zweck verfolgt werden und die Kosten müssen sich in einem angemessenen Rahmen halten. So sind z.B. die Reisekosten der Verwaltung einer Bäckergenossenschaft zur Besichtigung eines anderen modern eingerichteten Genossenschaftsbetriebes derselben Branche stets abzugsfähige Betriebsausgaben, wenn sie selbst beabsichtigt umzubauen oder ein neues Gebäude zu errichten.

---

53) So ist es z.B. im Spielwaren-Sektor branchebedingt, dass die Kunden -bei einer Einkaufsgenossenschaft eben ihre Mitglieder- das Grosshandelsunternehmen besuchen, um anhand der vorliegenden Muster ihre Einkäufe zu tätigen. Infolge des ausgedehnten Sortiments ist es gar nicht möglich, Verkaufsvertreter damit auszustatten. Die Kosten für Vertreter würden aber ohne Frage abzugsfähige Betriebsausgaben sein.

Die Abgrenzungsschwierigkeiten -ob betriebliche oder gesellschaftsrechtliche Zwecke ausschlaggebend sind- treten durch die Doppelnatur der Genossenschaftsmitglieder, die gleichzeitig Kunden und Gesellschafter ihres Unternehmens sind, besonders deutlich zutage.

Es muss daher stets in der Beurteilung von verdeckten Gewinnausschüttungen bei Genossenschaften darauf geachtet werden, dass das gesellschaftsrechtliche Moment -welches ja die Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung überhaupt ist- nicht überbetont wird. Die Mitglieder einer Genossenschaft sind primär deren Geschäftsfreunde und haben aufgrund der Prinzipien der Freiwilligkeit der Mitgliedschaft jederzeit die Möglichkeit, auch mit anderen Unternehmungen derselben Fachrichtung in Geschäftsbeziehungen zu treten.

Da also die Genossenschaften auch im Hinblick auf ihre Mitglieder mit anderen Unternehmungen im Wettbewerb stehen, müssen Werbemassnahmen, wie sie von nicht genossenschaftlichen Betrieben ihren Kunden gegenüber angewendet werden, auch den Genossenschaften ihren Mitgliedern gegenüber zugestanden werden, ohne dass gleich der Verdacht einer verdeckten Gewinnausschüttung besteht. Dies trifft ganz besonders für die derzeitige Wirtschaftslage zu, in der die Werbung und Erhaltung von Kunden mehr denn je im Vordergrund steht.

D) ORGANSCHAFT

Unter Organschaft ist ein zwischen einem inländischen Unternehmen (Körperschaft, Personenvereinigung, Vermögensmasse, Personengesellschaft, Einzelunternehmen) und einer inländischen Kapitalgesellschaft bestehendes Verhältnis zu verstehen, nach dem die inländische Kapitalgesellschaft (Organ) nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das andere inländische Unternehmen (Organträger) eingegliedert ist. Der Charakter des Organs als selbständige Rechtspersönlichkeit des Körperschaftsteuerrechts wird durch die Organschaft nicht berührt 54).

I) Die Genossenschaft als Organ

In § 3 GewStDV sind die obigen Merkmale bei der Definition der Organgesellschaft aufgeführt.

Nach diesem Wortlaut kann Organ (auch Untergesellschaft, Organgesellschaft,

---

54) Vgl. den koordinierten Erlass betr. körperschaftsteuerrechtliche und gewerbesteuerrechtliche Behandlung von Organschaften, BStBl. 1959 II S. 161; zu bemerken ist hierzu, dass ein Organverhältnis nicht nur zwischen inländischen Unternehmen sondern auch zwischen inländischen und ausländischen Unternehmen möglich ist (RFH v. 31.3.1922, RStBl. S. 296; v. 30.1.1930, RStBl. S. 148; v. 25.5.1937, RStBl. S. 684; BFH v. 13.7.1960, BStBl. III S. 436).

Tochtergesellschaft genannt) also nur eine Kapitalgesellschaft sein. Dies entspricht sowohl der ständigen Rechtsprechung als auch der herrschenden Auffassung. Früher hat der RFH in Einzelfällen auch andere juristische Personen als Organ angesehen. So z.B. im Urteil vom 13.3.1928 55) eine eGmbH bei der Körperschaftsteuer. In dem Leitsatz dieses Urteils ist ausgesprochen: "Die Eigenschaft einer eingetragenen Genossenschaft als Angestellter (Organ) eines anderen Unternehmens, hier der Gepäckträgergenossenschaft als Angestellter der ..... Reichsbahngesellschaft ..... schliesst weder ihre subjektive Körperschaftsteuerpflicht aus noch die Möglichkeit, dass sie eigenes Einkommen bezieht".

Auch Schulze-Schlutius ist der Ansicht, dass Genossenschaften Organe sein könnten 56). Er begründet dies damit, dass § 2 Abs.2 Ziff.2 GewStG tatsächlich nur eine Regelung der Voraussetzungen bringt, unter denen die genannten Gesellschaften (eben auch die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften) als Organe angesehen werden können. Man könne hieraus nicht ableiten, dass die Regelung nicht auch auf andere als Kapitalgesellschaften Anwendung finden kann. Auch § 2 Abs.2 Ziff.2 UStG in Verbindung mit § 17 UStDB wird genannt, worin ebenfalls nur von einer "juristischen Person" die Rede ist.

Diese Argumentation mag zwar theoretisch zu begründen sein, doch steht der Annahme einer Genossenschaft als Organ schon ihr Sinn und Zweck entgegen. Es dürfte in der Praxis kaum durchführbar sein, eine Genossenschaft dergestalt zu beherrschen, dass sie keinen eigenen Willen mehr hat 57). Dafür sprechen die erforderliche Mindestzahl von 7 Genossen (§ 4 GenG) sowie das von der finanziellen Beteiligung vollkommen unabhängige Stimmrecht. Jeder Genosse hat eine Stimme (§ 43 Abs.2 GenG), ganz gleich wieviel Geschäftsanteile er besitzt oder ob er überhaupt eine Einzahlung auf seinen Geschäftsanteil geleistet hat. Auch kann er sich bei der Abstimmung grundsätzlich nicht vertreten lassen (§ 43 Abs.4 GenG). Demnach kann man eine Genossenschaft finanziell, d.h. kapitalmässig, nicht "beherrschen".

Da die Mitglieder gewerblicher Warengenossenschaften regelmässig selbst jeweils Unternehmer sind, könnte evtl. eine Organschaft zu mehreren beherrschenden Unternehmen vorliegen. Die Frage, ob eine Organschaft unmittelbar gegenüber

---

55) Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs; Band 23 S.91.

56) Vgl. Finanzrundschau 1955 S.152.

57) In einem nicht veröffentlichten Urteil des Finanzgerichts München vom 27.11. 1952 betreffend Organschaft zwischen einer KG und einer eGmbH (vgl. Rundschau für GmbH 1953/107 L) heisst es: "Nach der herrschenden Meinung ist die Frage, ob eine juristische Person als Angestellte eines Gewerbetreibenden angesehen werden kann, für das Gebiet der Körperschaftsteuer ohne Einschränkung zu bejahen; das trifft auch auf Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften zu". Dieser letzten Feststellung kann m.E. nicht ohne weiteres beigetreten werden, wie oben ausgeführt wird.

mehreren selbständigen Unternehmen anzuerkennen ist, wurde vom Bundesfinanzhof im Urteil vom 25.6.1957 (BStBl. 1957 III S.303) jedoch verneint. Die Entscheidung stützte sich dabei auf das Bedürfnis einer einheitlichen Betrachtung der Organschaft bei allen Steuerarten. Bei der Umsatzsteuer sei ein solches Organverhältnis anerkanntermassen unmöglich.

Dagegen ist nach der Rechtsprechung ein Organverhältnis gegenüber einem Personenzusammenschluss (mittelbar mehrere Oberunternehmen) ausdrücklich möglich und zwar sogar dann, wenn nur jedes der mittelbaren Oberunternehmen -nicht auch deren Gesellschaft (Gesellschaft des bürgerlichen Rechts)- ein Unternehmen besitzt. So hat schon die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs 58) für das Körperschaftsteuerrecht die Möglichkeit des Bestehens einer Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag 59) zwischen einer Kapitalgesellschaft und mehreren beherrschenden Unternehmen unter folgenden Voraussetzungen anerkannt:

a) Zwischen den beherrschenden Unternehmen muss eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts bestehen, die den Zweck hat, eine einheitliche Willensbildung der Unternehmen gegenüber der Kapitalgesellschaft sicherzustellen (Innengesellschaft).
b) Jedes der beherrschenden Unternehmen muss einen Betrieb haben, in den das Unternehmen der Kapitalgesellschaft nach Art einer Geschäftsabteilung eingeordnet werden kann.

Das Vorliegen dieser Voraussetzungen kann aber bei den Mitgliedern einer Genossenschaft nicht angenommen werden; insbesondere besteht zwischen den einzelnen Genossen -deren Zahl noch dazu schwankt- keine Gesellschaft des bürgerli-

58) Vgl. Urteile des Reichsfinanzhofs vom 11.8.1926, Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs, Bd.19 S.267, und vom 18.9.1930, RStBl. S.714.

59) Während das Vorliegen einer Organschaft bei der Umsatzsteuer (§ 2 Abs.2 Ziff.2 UStG: Das Organ ist kein Unternehmer, weil es seine gewerbliche Tätigkeit nicht selbständig ausübt) und bei der Gewerbesteuer (§ 2 Abs.2 Ziff.2 Satz 2 GewStG: Das Organ gilt als Betriebsstätte) von den tatsächlichen Verhältnissen abhängt, hat die Organschaft bei der Körperschaftsteuer nur dann steuerrechtliche Wirkungen, wenn zwischen dem Organträger (auch Oberunternehmen, Obergesellschaft, Muttergesellschaft, Geschäftsinhaber genannt) und dem Organ ein steuerrechtlich anerkannter Ergebnisabführungsvertrag besteht. Dieser Vertrag soll in der Regel schriftlich und auf mindestens 5 Jahre abgeschlossen sein. Er muss sich auf das Ergebnis der Handelsbilanz beziehen, mit der Massgabe, dass die in der Handelsbilanz des Organs gebildeten offenen und stillen Rücklagen bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sind (vgl. im einzelnen den in Anm.54 genannten Erlass sowie die kritischen Bemerkungen von Krollmann hierzu: Organschaft im Steuerrecht, Verlag NWB Herne - Berlin 1959 S.68 ff.)

chen Rechts 60).

Aus der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung sind auch keine Fälle bekannt, in denen die in § 2 Abs.2 Ziff.2 Satz 1 GewStG aufgeführten Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit 61) bei der Gewerbesteuer oder andere juristische Personen (§ 2 Abs.2 Ziff.2 UStG) als Kapitalgesellschaften bei der Umsatzsteuer hinsichtlich einer Organeigenschaft eine praktische Rolle gespielt hätten.

Trotz der weiteren Fassung des GewStG und UStG ist also die Rechtsform der Kapitalgesellschaften gewohnheitsrechtlich, zumindest aber nach ständiger Rechtsprechung seit etwa 30 Jahren als einzige Rechtsform von Organgesellschaften anzusehen. Demnach kann eine Genossenschaft nicht Organ eines anderen Unternehmens sein.

II) Die Genossenschaft als Organträger

Dagegen kann eine Genossenschaft -wie jedes andere Unternehmen- Organträger, also Oberunternehmen sein (vgl. S.38/39). Bereits im Urteil vom 31.3.1922 (RStBl. S.296) hat der Reichsfinanzhof auf dem Gebiet des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts eine Organschaft für möglich erachtet, "mag als Geschäftsherr eine natürliche oder juristische Person oder eine körperschaftsteuerrechtlich einer

---

60) Sollte bei einer Genossenschaft mit einem nur geringen und sich nicht verändernden Mitgliederstand unter den Mitgliedern tatsächlich eine Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts bestehen und damit bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen ein Organverhältnis zwischen den Mitgliedern und ihrer Genossenschaft anzuerkennen sein (man spricht in einem solchen Fall -wenn die verbundenen Unternehmen aus einer juristischen Person und einem nicht rechtsfähigen Personenzusammenschluss bestehen- von einer Doppelgesellschaft), so wären die steuerlichen Folgen, dass das Ergebnis der Genossenschaft (Organ) bei den einzelnen Mitgliedern versteuert werden würde; dies würde im Ergebnis der häufig erhobenen Forderung entsprechen, dass der "Gewinn" der Genossenschaft richtigerweise nicht bei ihr sondern bei ihren Mitgliedern steuerlich erfasst werden sollte (vgl. Seite 18 ff.).

61) Für die Umsatzsteuer hat der Reichsfinanzhof im Urteil vom 7.1.1944 (RStBl. S.534) die Organfähigkeit eines VVaG abgelehnt, weil er ohne Kapitalbasis errichtet und daher keine finanzielle Beherrschung möglich sei. Auch eine Genossenschaft kann ohne jedes Eigenkapital errichtet werden. § 7 Ziff.2 GenG schreibt nur vor, dass die Einzahlungen auf den Geschäftsanteil im Statut "bis zu einem Gesamtbetrag von mindestens einem Zehnteile des Geschäftsanteils nach Betrag und Zeit bestimmt sein" müssen. Dabei ist weder ein Mindest- oder Höchstbetrag noch eine bestimmte Einzahlungsfrist vorgesehen (Ausnahme bei gemeinnützigen Wohnungsbaugenossenschaften).

solchen gleichstehende Personenvereinigung, Anstalt, Stiftung oder ein sonstiges körperschaftsteuerrechtliches Gebilde in Betracht kommen". Hieraus ist ersichtlich, dass Organträger jedes Gebilde mit Unternehmereigenschaft sein kann. Am häufigsten dürften jedoch Kapitalgesellschaften als Organträger auftreten.

III) Organeinkommen und Warenrückvergütung

Bei gewerblichen Warengenossenschaften sind Organverhältnisse mit Kapitalgesellschaften (meist GmbH) verhältnismässig selten. Im Falle eines steuerlich anzuerkennenden Ergebnisabführungsvertrages tritt vor allem die Frage auf, ob auch der Gewinn des Organs als Warenrückvergütung an die Mitglieder der Genossenschaft ausgeschüttet werden kann. Zu dem Problem "Warenrückvergütung bei Genossenschaften mit Organ-Einkommen" ist in der Finanzrundschau -Deutsches Steuerblatt- Köln-Marienburg, Jahrgang 1954 S. 192 ausgeführt: "Das Wirtschaftsleben kennt auch Organverhältnisse mit Gewinnausschluss (richtiger: Ergebnisausschluss), in denen eine Genossenschaft beherrschendes Unternehmen ist. Dann ist das Geschäftsergebnis der Untergesellschaft Bestandteil des Gewinns der Genossenschaft. Die Frage besteht aber, ob bei der Berechnung der abzugsfähigen Warenrückvergütung in den aus dem Mitgliedergeschäft erwirtschafteten Überschuss der von der Untergesellschaft erzielte Gewinn einzubeziehen ist. Die Steuerbehörden stehen dieser Frage ablehnend gegenüber. Sie begründen das damit, dass der von der Untergesellschaft erzielte und auf die Genossenschaft vereinbarungsgemäss übergegangene Gewinn rechtlich und tatsächlich nicht im Mitgliedergeschäft der Genossenschaft erwirtschaftet worden ist. Es wird schwierig sein, diese Auffassung der Steuerbehörden zu widerlegen". Hierzu ist festzustellen, dass Gewinnabführungen unmittelbar Erträge der Genossenschaft und nicht bloss mittelbar ausgeschüttete Erträge des Organs sind 62).

Sie sind also Einkommen der Genossenschaft. Der Überschuss einer Genossenschaft kann nach der Vorschrift des § 35 Abs. 2 KStDV 1958 bei Einkaufsgenossenschaften im Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz bzw. bei Absatzgenossenschaften im Verhältnis des Wareneinkaufs bei Mitgliedern zum gesamten Wareneinkauf steuerfrei an die Mitglieder ausgeschüttet werden. Was aber der Überschuss in diesem Sinne ist, besagt der letzte Absatz des § 35 Abs. 2 KStDV: Überschuss ist das um den Gewinn aus Nebengeschäften geminderte Einkommen vor Abzug aller Warenrückvergütungen und vor Berücksichtigung des Verlustabzugs. Demnach bleibt also lediglich zu prüfen, ob das Organeinkommen ein "Gewinn aus Nebengeschäften" im Sinne des § 35 Abs. 2 letzter Satz KStDV ist oder nicht (vgl. Seite 56 ff.).

Die Begründung der Steuerbehörden, dass der vom Organ erzielte Gewinn "nicht im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet worden sei", ist nicht stichhaltig, wie

---

62) Vgl. Urteil des RFH v. 12.7.1932, RStBl. 1932 S. 946.

dies am Beispiel der Absatzgenossenschaften deutlich wird; denn ein Überschuss wird stets erst beim Verkauf der Ware erzielt. Die Abnehmer sind bei Absatzgenossenschaften aber regelmässig Nichtmitglieder. Daher könnte der Verkauf auch von einer Organgesellschaft durchgeführt werden. Hier entsteht also der Überschuss beim sogenannten Gegengeschäft (vgl. Seite 58)das grundsätzlich mit Nichtmitgliedern getätigt wird.

Aber auch bei Bezugsgenossenschaften kann dem Argument der Steuerbehörden nicht gefolgt werden. Soweit es sich um Organgesellschaften handelt, deren Geschäftsbetrieb der Erfüllung des satzungsgemässen Gegenstands des Unternehmens der Genossenschaft und des Förderungsauftrags nach § 1 GenG dient 63) (vgl. hierzu § 1 Abs.2 Ziff.1 GenG), kann kein Gewinn aus einem Nebengeschäft vorliegen, so dass das Organergebnis zum ausschüttungsfähigen Überschuss zu zählen ist. In diesem Falle handelt es sich regelmässig ebenfalls um ein Gegengeschäft (z.B. Einkauf von Markenartikeln, Mehl etc.). Soweit die Genossenschaftsmitglieder direkt mit der Organgesellschaft in Verbindung treten (z.B. bei ihr einkaufen), liegt ein zur Durchführung der Zweckgeschäfte notwendiges Hilfsgeschäft (vgl. S.53) vor.

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass zwar Zweckgeschäfte grundsätzlich nur von der genossenschaftlichen Unternehmung selbst ausgeführt werden können, die Tätigkeit einer Organgesellschaft aber durchaus im Rahmen des Zweckgeschäftes bzw. Gegengeschäftes liegen kann, sei es, dass die Organgesellschaft als Herstellerbetrieb nur die Genossenschaft beliefert, sei es, dass die Mitglieder direkt beim Organ einkaufen. Soweit sichergestellt ist, dass in dem Ergebnis des Organs keine fremden Erträge enthalten sind (z.B. -um bei der Mühle zu bleiben- durch Belieferung anderer Abnehmer als der Genossenschaft und ihrer Mitglieder), kann kein Gewinn aus einem Nebengeschäft vorliegen. Somit gehört aber das Ergebnis des Organs zum Überschuss der Genossenschaft und kann daher im Rahmen des § 35 KStDV an die Mitglieder steuerfrei ausgeschüttet werden.

---

63) Dies ist dann der Fall, wenn eine zwingende Notwendigkeit zur Bildung einer Tochtergesellschaft nachweislich bestanden hat, weil z.B. Markenartikel-Firmen nicht direkt an die Genossenschaft liefern. - Oder eine Bäckergenossenschaft gliedert sich zur besseren Belieferung ihrer Mitglieder einer Mühle in Form einer Kapitalgesellschaft an.

6. KAPITEL

DER GENOSSENSCHAFTLICHE ÜBERSCHUSS

A) DER GENOSSENSCHAFTLICHE ÜBERSCHUSS IM GEGENSATZ ZUM ALLGEMEINEN GEWINN-BEGRIFF 64)

Zu einer betrieblichen Tätigkeit gehört grundsätzlich die Ausnutzung sachlicher, räumlicher und zeitlicher Differenzen zwischen verschiedenen Märkten. Entsteht bei dieser Tätigkeit eine positive Werte-Differenz, so bezeichnet man diesen Mehrwert ganz allgemein als Gewinn.

Vom Standpunkt der Rechnungslegung versteht man unter Gewinn den in einer Währungseinheit (Geld) ausgedrückten Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben (in der Totalperiode eines Betriebes oder bei einem einzelnen Umsatzakt) oder den Überschuss der Erträge über die Aufwendungen einer Rechnungsperiode (oder eines Umsatzaktes) oder den Mehrbetrag zwischen dem Eigenkapital am Anfang der Periode und dem Eigenkapital am Ende der Periode, abzüglich neuer Kapitaleinlagen und zuzüglich Kapitalentnahmen während der Periode 65).

In diesem weiten Sinne -dass man eben jeden Mehrwert aus einer betrieblichen Tätigkeit als Gewinn bezeichnet- ist auch das positive Ergebnis des Wirtschaftens eines Genossenschaftsbetriebes als Gewinn anzusehen. Auch in der Praxis der Genossenschaften spricht man von Gewinn.

Man muss aber grundsätzlich unterscheiden zwischen den Genossenschaften und den erwerbswirtschaftlich orientierten Gesellschaften. Bei den letzteren ist die Gewinnerzielung eine Maxime der Gesellschaft. Dieser Gewinn fliesst sodann vertraglich oder aufgrund eines Beschlusses des dafür zuständigen Organs den Gesellschaftern regelmässig entsprechend ihrer Kapitalbeteiligung zu. Bei dem nicht erwerbswirtschaftlich orientierten Genossenschaftsbetrieb kann aus seinem Sinn und Zweck heraus ein derartiger Gewinn gar nicht entstehen; denn jeglicher Mehrwert ist bereits bei seiner Entstehung mit der Verpflichtung belastet, ihn an die Genossenschaftsmitglieder weiterzugeben. Während also bei den erwerbswirtschaftlich orientierten Gesellschaften der Mehrwert (Gewinn) zunächst der Gesellschaft als solcher zusteht und es einer weiteren Willenserklärung darüber bedarf, diesen Gewinn den Gesellschaftern zuzuführen, steht bei der Genossenschaft ein sich ergebender Mehrwert aus dem Genossenschaftsgedanken heraus bereits den Mitgliedern zu. Zur Unterschei-

64) Vgl. hierzu auch Paulick Heinz: Probleme der Warenrückvergütung -in: "Die genossenschaftliche Rückvergütung" Band XII der Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Karlsruhe 1961

65) Vgl. hierzu Handwörterbuch der Betriebswirtschaft 3. Auflage, C.E. Poeschel-Verlag Stuttgart, Band 2 Spalte 2327 ff.

dung von dem mit dem erwerbswirtschaftlichen Prinzip zusammenhängenden Begriff "Gewinn", spricht man daher bei den von Genossenschaften erzielten positiven Ergebnissen richtiger- und zweckmässigerweise von "Überschuss".

Dem Charakter des Genossenschaftsbetriebes entspräche ansich die Abgabe der Leistungen an die Mitglieder zu Selbstkosten (Aufwands- oder Selbstkostendekkungsprinzip). Weil aber diese Preise nicht genau vorkalkuliert werden können und weil auch der Genossenschaftsbetrieb Risiken zu tragen hat, muss er nach einem Überschuss streben. Könnte man bei jedem von einer Genossenschaft getätigten Geschäft von vornherein die hierdurch anfallenden Aufwendungen und das damit verbundene Risiko ziffernmässig genau fixieren, würde kein Überschuss entstehen und die Bilanz stets ausgeglichen sein. Die vorgeschriebene Bildung eines Reservefonds wäre überflüssig. Da dies in der Praxis aber unmöglich ist, muss bei einer kaufmännisch vorsichtig geleiteten Genossenschaft zwangsläufig ein Überschuss anfallen. In diesem Zusammenhang ist auch die Ansammlung von Rücklagen (Reserven) überaus wichtig, zumal das aus Geschäftsguthaben bestehende Eigenkapital entsprechend der Mitgliederbewegung schwankt.

In der Literatur (Henzler) werden die Genossenschaften auch häufig als nur nach einer Seite marktverbundene Betriebswirtschaften bezeichnet; demzufolge kämen zwischen den Genossenschaften und ihren Mitgliedern keine Markt- sondern nur Verrechnungspreise zustande. Dieser Auffassung ist jedoch entgegenzuhalten, dass kein Mitglied gezwungen werden kann, seinen Bedarf nur bei der Genossenschaft zu decken, sondern es steht ihm jederzeit frei, auch andere Angebote zu berücksichtigen. Insoweit besteht auch zwischen den Mitgliedern und ihrer Genossenschaft ein Markt, der es für die Genossenschaft erforderlich macht, die Preisgestaltung der Konkurrenz zu berücksichtigen. Das aber, was durch den genossenschaftlichen Geschäftsbetrieb eingespart wird, soll den einzelnen Mitgliedern zugute kommen.

Eine Genossenschaft also, die nicht in der Lage ist, ihre Mitglieder mindestens zu den üblichen Marktpreisen zu beliefern, wird im Wettbewerb der freien Wirtschaft kaum längere Zeit bestehen können.

B) DAS NICHTMITGLIEDERGESCHÄFT

Unter dem Begriff "Nichtmitgliedergeschäft" kann nur die Durchführung solcher Geschäfte mit Nichtmitgliedern verstanden werden, wie sie in der Satzung im Gegenstand des Unternehmens aufgeführt sind und regelmässig nur mit Mitgliedern abgeschlossen werden (Zweckgeschäfte; vgl. S. 48). Alle übrigen zwangsläufig bei jedem Betrieb anfallenden Geschäfte (z.B. der Einkauf von Büromaterial u.a.) werden in der Regel stets mit Nichtmitgliedern durchgeführt. Es kann keinem Zweifel unterliegen, dass für die Genossenschaft die Beschränkung des Geschäftsverkehrs auf Mitglieder eine Wesenseigentümlichkeit ist. Nichtmitgliedergeschäfte sind stets

etwas Wesensfremdes. Trotzdem ist den Genossenschaften der Abschluss von Nichtmitgliedergeschäften grundsätzlich erlaubt 66). Bereits das Deklarationsgesetz vom 19.5.1871 liess die Genossenschaften ihren Geschäftsbetrieb auch auf Nichtmitglieder ausdehnen. Die Genossen haben jedoch selbst zu bestimmen, ob die Ausdehnung des Geschäftsbetriebes auf Personen, welche nicht Mitglieder der Genossenschaft sind, zugelassen wird (§ 8 Abs.1 Ziff.5 GenG). Eine derartige Bestimmung bedarf der Aufnahme in das Statut.

Bei echten Genossenschaften kann aber das Nichtmitgliedergeschäft nur den Charakter eines Hilfsgeschäftes haben. Denn typisch für eine Genossenschaft ist doch der Gedanke der Selbsthilfe und der unmittelbaren Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder, die ja das Kapital für die genossenschaftliche Unternehmung aufgebracht haben und -beschränkt oder unbeschränkt- das Risiko tragen.

Das Nichtmitgliedergeschäft kann im Interesse der Mitglieder liegen, wenn z.B. die Kapazität der Genossenschaft nicht ausgelastet ist, so dass jeder zusätzliche Umsatz mit den Nichtmitgliedern dazu beiträgt, den genossenschaftlichen Betrieb in eine günstige Kostenzone zu führen. Auch könnte z.B. der Verkauf an Nichtmitglieder erfolgen, um Waren vor der Gefahr des Verderbs zu bewahren. Umfang und Charakter der Nichtmitgliedergeschäfte können aber auch bestimmt sein von der Wirtschaftsordnung und Wirtschaftspolitik, wobei die Genossenschaft aufgrund gesetzlicher Vorschriften oder behördlicher Anordnungen gehalten sein kann, ihre Einrichtungen auch Nichtmitgliedern zur Verfügung zu stellen. Dies trifft aber meist nur bei landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften, weniger bei gewerblichen Warengenossenschaften zu.

Der wesentlichste Grund für das Nichtmitgliedergeschäft ist aber sein Werbecharakter. Man gibt hierdurch Nichtmitgliedern die Möglichkeit, die Leistungsfähigkeit der genossenschaftlichen Einrichtungen kennen zu lernen, um sie dann später bei beiderseitig zufriedenstellender Abwicklung des Geschäftsverkehrs als Genossenschaftsmitglied aufzunehmen. Dabei kann weder der Beitritt von seiten des Nichtmitglieds noch die Aufnahme von seiten der Genossenschaft erzwungen werden.

---

66) Lediglich "Genossenschaften, bei welchen die Gewährung von Darlehen Zweck des Unternehmens ist (richtiger wäre: Gegenstand des Unternehmens, weil der Zweck der Genossenschaften stets der gleiche ist), dürfen ihren Geschäftsbetrieb, soweit er in einer diesen Zweck verfolgenden Darlehensgewährung besteht, nicht auf andere Personen ausser den Mitgliedern ausdehnen" (§ 8 Abs.2 GenG). Die Beschränkung der Konsumgenossenschaften auf das Mitgliedergeschäft wurde durch das Gesetz v.21.7.1954 (BGBl.I S.212) aufgehoben, gleichzeitig aber die Höhe der Warenrückvergütung zusammen mit Rabatten auf 3 % des Umsatzes begrenzt.

Wird dagegen das Nichtmitgliedergeschäft intensiviert, um z.B. die Gewinne hieraus den Genossen zukommen zu lassen -wobei derartige Gewinne von der Genossenschaft natürlich versteuert werden müssen- liegt eine Verfälschung des genossenschaftlichen Gedankens vor. Die Genossenschaft wird zur reinen Unternehmungsform. Man spricht hier insbesondere im Hinblick auf die Konsumgenossenschaften von einer gewissen "Entartung".

Das Nichtmitgliedergeschäft von Konsumgenossenschaften, gegen dessen Zulassung insbesondere die Hauptgemeinschaft des Deutschen Einzelhandels und der Zentralverband des deutschen Handwerks äusserst schwerwiegende Bedenken geltend gemacht haben 67), unterscheidet sich jedoch wesentlich von dem Nichtmitgliedergeschäft der gewerblichen Warengenossenschaften. Während das Nichtmitgliedergeschäft bei den ersteren praktisch ein Warenangebot an Jedermann darstellt und kein in seinem Umfang kontrollierbares und durch die Natur des Geschäftsbetriebes beschränktes Hilfsgeschäft mehr ist, hat es bei den letzteren grundsätzlich eine werbende Wirkung ohne den Charakter der Genossenschaft zu beeinflussen. Ein im Nichtmitgliedergeschäft erzieltes positives Ergebnis steht grundsätzlich der Genossenschaft als solcher zu und unterscheidet sich daher nicht vom Gewinn einer Erwerbsgesellschaft. Während man beim Ergebnis aus dem Mitgliedergeschäft von Überschuss spricht, ist beim Nichtmitgliedergeschäft die Bezeichnung "Gewinn" richtig am Platze. Dieser Gewinn muss auch von der Genossenschaft als ihr Einkommen voll versteuert werden.

In einer übermässigen und nachhaltigen Ausdehnung des Nichtmitgliedergeschäfts hat auch die Steuerrechtsprechung eine genossenschaftsfremde Betätigung gesehen und hieraus die entsprechenden Schlüsse gezogen (vgl. S.21/22).

C) DIE VON DER FINANZVERWALTUNG UNTERSCHIEDENEN GESCHÄFTSARTEN

Während früher unbeachtlich war, aus welchen Geschäften der Überschuss der Genossenschaft stammte, gehören nunmehr "Gewinne aus Nebengeschäften" nicht mehr zum ausschüttungsfähigen Überschuss. Dieser Passus geht auf ein Urteil des BFH vom 25. Sept. 1956 zurück, auf welches später noch näher einzugehen sein wird.

Zunächst sind noch einige Ausführungen über die von der Finanzverwaltung bei Genossenschaften unterschiedenen, im Laufe der Zeit herausgebildeten Geschäftsarten erforderlich.

---

67) Vgl. "Pressedienst des Handels" Nr. 12/54 vom 31.3.1954 und Rundschreiben 10/54 des Zentralverbands des deutschen Handwerks vom 31.3.1954.

I) Zweckgeschäfte

Als Zweckgeschäfte sind nach den KStR 1958 (Abschnitt 53 Abs.2) alle Geschäfte anzusehen, "die der Erfüllung des satzungsmässigen Gegenstands des Unternehmens der Genossenschaft dienen und die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder bezwecken".

Da der Zweck einer Genossenschaft gesetzlich festgelegt (§ 1 GenG) und daher bei jeder Genossenschaft der gleiche ist, erscheint der Satzteil "und die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder bezwecken" überflüssig. Denn wie die Bezeichnung "Zweck-geschäfte" schon sagt, müssen diese Geschäfte dem § 1 GenG entsprechen. Dieser Satzteil wurde auch erst bei der Formulierung der KStR 1958 neu eingefügt, um eine klarere Abgrenzung gegenüber den Nebengeschäften zu treffen. Für die Warengenossenschaften empfiehlt es sich daher, den Gegenstand des Unternehmens in der Satzung so zu fassen, dass alle der Förderung der Mitgliedsbetriebe dienenden Tätigkeiten hierunter subsumiert werden können. Es bedarf allerdings nicht einer ins einzelne gehenden Darstellung dieser Tätigkeiten. In der Praxis dürfte es sich jedoch zur Vermeidung von Meinungsverschiedenheiten mit der Finanzverwaltung bewähren, wenn die verschiedenen Geschäftstätigkeiten möglichst klar und vollständig aus dem Gegenstand des Unternehmens ersichtlich sind. Zu beachten ist aber dabei immer, dass die Förderung der Mitgliederbetriebe durch die Genossenschaft selbst ("gemeinschaftlicher Geschäftsbetrieb") verwirklicht werden muss. Die Verpachtung des gesamten Geschäftsbetriebes kann demzufolge nicht Gegenstand des genossenschaftlichen Unternehmens sein. Geschäfte, die nicht den Betrieb der Mitglieder fördern, können auch durch Aufnahme in den Gegenstand des Unternehmens nicht zum "Zweckgeschäft" gemacht werden, so dass aus deren Erträgnissen eine steuerfreie WRV an die Mitglieder nicht ausgeschüttet werden kann.

Zum Beispiel:

Eine Lebensmitteleinzelhandelsgenossenschaft nimmt die Erstellung von Wohnungen ganz allgemein in den Gegenstand des Unternehmens auf, oder

eine Bäckergenossenschaft nimmt den Handel mit Damenwäsche in den Gegenstand des Unternehmens auf, oder

eine Häute- und Fellverwertungsgenossenschaft nimmt den Vertrieb von Schokolade und Pralinen in den Gegenstand des Unternehmens auf.

Alle diese Geschäfte müssen -auch wenn sie in der Satzung im Gegenstand des Unternehmens enthalten sind- als Nebengeschäfte (vgl. S.56) angesehen und behandelt werden.

Neben dem Eigengeschäft (bei dem die Genossenschaft im eigenen Namen und für eigene Rechnung handelt) ist aber auch das Vermittlungs- und Delkredere-geschäft mit und ohne Inkasso stets ein Zweckgeschäft.

Der Betrieb eines jeden Grosshandelsunternehmens -des einzelwirtschaftlichen und des genossenschaftlichen- erfordert Beweglichkeit in der rechtlichen Gestaltung

der Lieferungsverträge. Die Art der Tätigkeit und die Funktion am Markt ist dieselbe, gleichgültig, ob das Grosshandelsunternehmen die Ware im eigenen Namen einkauft oder ob es Lieferverträge auf seinem Markt vermittelt (Vermittlungsgeschäft), die ebenfalls in verschiedenen Formen möglich sind. Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass die traditionelle Entwicklung der gewerblichen Warengenossenschaften vom Vermittlungsgeschäft zum Eigengeschäft verlaufen ist, dass das Vermittlungsgeschäft also die ursprünglichere Form für die Betätigung der Warengenossenschaften auf ihrem Markt war. Das Vermittlungsgeschäft -mit und ohne Zentralregulierung und Delkredereübernahme- gehört also seit jeher zu den typischen Geschäften der Warengenossenschaften.

Die von einer Reihe gewerblicher Warengenossenschaften durchgeführten Vermittlungsgeschäfte sind also Teil der Grosshandelstätigkeit und bedürfen daher keiner besonderen Erwähnung bei der Fixierung des Gegenstands des Unternehmens. Denn eine katalogartige Aufstellung der im Rahmen der Grosshandelstätigkeit anfallenden Geschäftsarten -wie Lagergeschäft, Streckengeschäft 68), Vermittlungsgeschäft- ist nicht üblich. Trotzdem wird auch das Vermittlungsgeschäft von mehreren Genossenschaften im Gegenstand des Unternehmens angeführt, um von vorneherein Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung zu vermeiden. Im Vermittlungsgeschäft tritt die Genossenschaft lediglich als Agent auf, wobei der Förderungsauftrag der Genossenschaft durch Übernahme zusätzlicher Leistungen dem Mitglied und dem Lieferanten gegenüber z.B. in der Form der Übernahme des Delkredere (Bürgschaft) oder des Inkassos bzw. der Zentralregulierung in Erscheinung tritt. Der koordinierte Ländererlass vom 2.2.1960 (BStBl. 1960 II S.29) kommt dieser Sachlage in seinem Abschnitt I auch entgegen. Es heisst dort: "Gewerbliche Einkaufsgenossenschaften, die zur Warenversorgung ihrer Mitglieder das Vermittlungsgeschäft betreiben, konnten nach der bisherigen Auffassung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder die daraus erzielten Überschüsse nicht mit steuerlicher Wirkung als Warenrückvergütung an ihre Mitglieder ausschütten, weil die Provisionseinnahmen aus diesen Geschäften als Einnahmen aus Nichtmitgliedergeschäften bzw. als Einnahmen aus Nebengeschäften angesehen wurden.

Eine erneute Überprüfung der Angelegenheit hat jedoch ergeben, dass diese Auffassung nicht mehr aufrechterhalten werden kann.

Vermittlungsgeschäfte einer Einkaufsgenossenschaft, die der Versorgung ihrer Mitglieder mit Waren dienen, entsprechen dem aus § 1 GenG sich ergebenden Zweck der Genossenschaft (Förderung des Erwerbs und der Wirtschaft ihrer Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs). Genossenschaftsrechtlich sind deshalb die Vermittlungsgeschäfte Zweckgeschäfte mit Mitgliedern, und zwar auch

68) Das Streckengeschäft ist dadurch gekennzeichnet, dass die Ware vom Lieferanten direkt -also über die Strecke- zum Abnehmer gelangt und daher das Lager der Genossenschaft nicht berührt. Die Inrechnungstellung der Ware erfolgt wie im Lagergeschäft.

dann, wenn die Warenlieferanten, mit denen die Vermittlungsgeschäfte abgeschlossen werden, Nichtmitglieder sind. Es bestehen keine Bedenken, dieser Rechtsauffassung auch steuerrechtlich (bei Anwendung des § 35 KStDV) zu folgen und die Vermittlungsgeschäfte als Zweckgeschäfte mit Mitgliedern zu behandeln. Ich bitte, in allen noch nicht rechtskräftigen Fällen hiernach zu verfahren".

Die Zweckgeschäfte werden nach den KStR nun geteilt in Mitgliedergeschäfte und Nichtmitgliedergeschäfte.

"Mitgliedergeschäfte sind Zweckgeschäfte, die mit den Mitgliedern der Genossenschaft als Vertragspartnern durchgeführt werden". Mitglieder sind nach § 15 Abs. 3 GenG die in das Genossenschaftsregister eingetragenen Personen. Es genügt aber, wenn zur Zeit des Geschäftsabschlusses dem Gericht die Anmeldung zur Registereintragung vorliegt (vgl. RFH-Urteil vom 8. 12. 1936, RStBl. 1937 S. 341).

Die Bezeichnung "als Vertragspartner" kann sich nicht nur auf Kaufverträge -also auf das Geschäft im eigenen Namen (Eigengeschäft)- beziehen, sondern muss weit ausgelegt werden, z. B. auch auf Agenturverträge. Die Vermittlungsgeschäfte sind -wie oben aufgezeigt- ebenfalls Zweckgeschäfte der Genossenschaften. Hier bestehen aber hinsichtlich der Lieferung von Waren keine unmittelbaren Vertragsbeziehungen zwischen dem Mitglied und der Genossenschaft, sondern die Kaufverträge kommen zwischen dem Lieferanten und dem Abnehmer zustande. Die Genossenschaft tritt lediglich als Agent auf und steht damit in einem Auftragsverhältnis zu ihren Mitgliedern. Die bei einer Einkaufsvermittlung der Genossenschaft von den Lieferanten (= Nichtmitgliedern) zufliessenden Provisionen sind als mittelbares Leistungsentgelt der Mitglieder im Zweckgeschäft anzusehen und daher im Rahmen der WRV ausschüttungsfähig.

Klarer erschiene es also, wenn der Passus "als Vertragspartner" weggelassen und damit die Formulierung lauten würde: Mitgliedergeschäfte sind Zweckgeschäfte, die mit den Mitgliedern der Genossenschaft durchgeführt werden.

Es können aber auch Mitgliedergeschäfte vorkommen, die keine Zweckgeschäfte sind. Beispiel: Eine Schuhmachergenossenschaft verkauft an eines ihrer Mitglieder ein nicht mehr benötigtes gebrauchtes Kraftfahrzeug. So weist Kolbe Hans 69) darauf hin, dass sich eine Beschränkung des Begriffs des Mitgliederumsatzes nur auf Zweckgeschäfte aus dem Gesetz nicht herleiten lässt. Paulick Heinz 70) führt hierzu aus, es entspreche dem Sinn der Rückvergütung, dass alles was im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet worden sei, d. h. was die Genossenschaft durch die mit ihren Mitgliedern getätigten Geschäfte verdient habe, in Form der Rückvergütung an die Mitglieder ausgeschüttet werden dürfe. Das treffe nicht nur auf die mit den Mitgliedern abgeschlossenen Zweckgeschäfte, sondern auch auf die

69) "Blätter für Genossenschaftswesen", Wiesbaden 1951 S. 13 ff.

70) Warenrückvergütung, ihr Wesen und ihre steuerliche Behandlung, Neuwied am Rhein, 1951, S. 61.

mit ihnen abgeschlossenen Neben- und Hilfsgeschäfte zu. Durch die Abgrenzung der Geschäftsarten in der KStR würde der Begriff der Mitgliedergeschäfte nicht berührt. Er umfasse neben den Zweckgeschäften auch alle sonstigen Geschäfte mit Mitgliedern. Es bestünden deshalb gegen die in den KStR vertretene einschränkende Auslegung des Begriffs des Mitgliederumsatzes, die wohl in fiskalischen Erwägungen ihren Grund haben dürfte, gewichtige rechtliche Bedenken, die es zweifelhaft erscheinen liessen, ob diese Auslegung einer Nachprüfung durch die Finanzgerichte standhalten würde.

Dieser Ansicht ist jedoch der BFH in seinem nicht zur Veröffentlichung bestimmten Urteil vom 6.12.1955 (Deutsche Steuerzeitung/Eildient vom 18.2.1956 S.70) nicht gefolgt. Er hat hier sogar ein genossenschaftsrechtlich einwandfreies Mitglieder(zweck)geschäft als Nichtmitgliedergeschäft angesehen. Dem Urteil lag folgender Tatbestand zugrunde: Die Genossenschaft hatte zum Gegenstand der Geschäftstätigkeit den Ein- und Verkauf von Metzgereibedarfsartikeln und Rohmaterialien sowie die Verwertung von Häutegefällen von Mitgliedern und Nichtmitgliedern. Sämtliche Genossen mit Ausnahme eines einzigen, der eine Fellhandlung betreibt, sind Metzger.

Die Genossenschaft gewährte allen Genossen eine Warenrückvergütung mit Ausnahme desjenigen, der die Fellhandlung innehat. Dieses Mitglied hatte durch Vertrag auf eine Warenrückvergütung zugunsten anderer Mitglieder verzichtet, so dass der Überschuss der Genossenschaft, der auf die Umsätze mit dieser Mitgliedsfirma entfiel, in Form von Warenrückvergütungen den übrigen Genossen zufliessen konnte.

In der Berufung führte das Finanzgericht bereits aus: ... Es komme nicht darauf an, ob die Geschäfte bürgerlich-rechtlich als solche mit einem Mitglied anzusehen seien. Entscheidend sei, dass auch nach der das gesamte Steuerrecht beherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise die getätigten Geschäfte tatsächlich Mitgliedergeschäfte gewesen seien. Es handle sich bei dem Vertrag darum, dass die Genossenschaft durch Einschaltung eines Mitglieds, das als Strohmann anzusehen sei, ihren Genossen Vorteile verschafft habe, die mit den genossenschaftlichen Grundsätzen nicht in Einklang zu bringen seien ..... .

Der BFH schloss sich in der Rechtsbeschwerde diesen Ausführungen grundsätzlich an. Er hob hervor: .... Auch wenn die Firma formal Eigenhändlerin sei, handle es sich bei den Geschäften zwischen Genossenschaft und Fellhandlung wirtschaftlich gesehen nicht um Mitgliedergeschäfte im Sinne des § 36 KStDV 1951. Die Beschwerdeführerin sei eine Einkaufs- und Lieferungsgenossenschaft des Metzgerhandwerks. Sämtliche Genossen mit Ausnahme der Fellhandlung seien Metzger. Die Fellhandlung habe somit bereits eine Sonderstellung gegenüber den übrigen Genossen. Sie erfülle im wesentlichen die gleichen Aufgaben wie die Genossenschaft, nämlich den Aufkauf von Fellen bei Metzgern oder Schlächtern. Die Geschäfte der Fellhandlung würden von der Beschwerdeführerin selbst nicht als Geschäfte ange-

sehen, die dem satzungsmässigen Zweck der Genossenschaft dienen. Der Zweck der Genossenschaft bestehe aber gerade darin, den Genossen durch den Zusammenschluss im Rahmen einer Genossenschaft die Möglichkeit zu geben, ihre Häute und Felle, die als Nebenprodukte in ihren Betrieben anfallen, günstig zu verwerten. Bei der Genossenschaft sollen keine Gewinne aus diesen Geschäften angesammelt werden, sie sollen den Genossen zugute kommen. Wenn das Finanzgericht somit die Geschäfte mit der Fellhandlung als Geschäfte mit Nichtmitgliedern ansehe, so sei dem zuzustimmen ..... .

Dieses Urteil ist deshalb so bezeichnend, weil die Geschäfte der Genossenschaft mit ihrem Mitglied (Fellhandlung) als Nichtmitgliedergeschäfte angesehen werden, obwohl sie im Rahmen des Gegenstands des Unternehmens liegen ("die Verwertung von Häutegefällen von Mitgliedern und Nichtmitgliedern") und zweifellos den Betrieb des Mitglieds fördern. Die Tatsache des vertraglichen Verzichts auf Warenrückvergütung bleibt hier ausser Betracht (vgl. S.35 f.).

Nach dem Ergebnis dieses Urteils gibt es also Mitgliedergeschäfte, d.h. Zweckgeschäfte einer Genossenschaft mit Mitgliedern, die bei genauer Betrachtung des Tatbestandes nach Wesen und Inhalt dennoch keine Mitgliedergeschäfte im steuerlichen Sinne darstellen.

Wenn in dem vorliegenden Fall das Vorschieben eines Strohmannes zwecks Verdeckung von Nichtmitgliedergeschäften besonders hervorgehoben und entsprechend gewürdigt wird, so führt dies dazu, dass Zweckgeschäfte mit Mitgliedern auch dahin überprüft werden müssen, ob nicht wirtschaftlich Nichtmitgliedergeschäfte vorliegen. In der Praxis wird dadurch die einigermassen klare Begriffsabgrenzung der Zweckgeschäfte mit Mitgliedern wiederum verwischt.

Werden dagegen Hilfs- oder Nebengeschäfte mit Mitgliedern abgeschlossen, so ist die steuerliche Beurteilung eindeutig. Soweit Hilfsgeschäfte (vgl. S.53) vorliegen -der Verkauf eines gebrauchten Kraftfahrzeugs ist zweifellos ein Hilfsgeschäft-, können nach der steuerlichen Regelung Überschüsse hieraus, ganz gleich ob diese Geschäfte mit Mitgliedern oder mit Nichtmitgliedern getätigt wurden, stets im Rahmen der Warenrückvergütung steuerfrei mit ausgeschüttet werden. Bei Nebengeschäften, auch wenn sie mit Mitgliedern durchgeführt wurden, ist dies hingegen nach den derzeit geltenden Besteuerungsvorschriften nicht möglich (vgl. S.107).

"Nichtmitgliedergeschäfte sind" -nach den KStR 1958 Abschn.53(2)1b- "Zweckgeschäfte, die mit Nichtmitgliedern als Vertragspartnern der Genossenschaft durchgeführt werden".

Diese Erläuterung soll praktisch den Gegensatz zu den Mitgliedergeschäften herausheben. Abgesehen davon, dass nicht nur sogenannte "Zweckgeschäfte" mit Nichtmitgliedern abgeschlossen werden können, sondern die im folgenden noch zu besprechenden 3 Geschäftsarten in aller Regel mit Nichtmitgliedern durchge-

führt werden, ist es widersinnig Nichtmitgliedergeschäfte mit Zweckgeschäften in Zusammenhang zu bringen. Da Zweckgeschäfte dem § 1 GenG entsprechen müssen, können sie also niemals Nichtmitgliedergeschäfte sein. Mit Zweckgeschäften sind hier von der Finanzverwaltung offenbar diejenigen Geschäfte gemeint, die dem Gegenstand des Unternehmens entsprechen.

An sich erscheint eine Erläuterung der Nichtmitgliedergeschäfte aus steuerlichen Gründen gar nicht nötig. Wenn dies aber schon erfolgen soll, dann wäre es richtiger anstatt von Zweckgeschäften von Geschäften zu sprechen, "die dem Gegenstand des Unternehmens der Genossenschaft entsprechen".

Im weiteren Sinne kann jede Geschäftsart der Genossenschaften in Mitgliedergeschäfte und Nichtmitgliedergeschäfte unterteilt werden, weil es möglich ist, dass jedes Geschäft mit einem Mitglied oder Nichtmitglied abgeschlossen wird. Da es aber bei den Gegengeschäften (Ausnahme: die kombinierten Bezugs- und Absatzgenossenschaften), Hilfsgeschäften und Nebengeschäften steuerlich unbedeutend ist, ob sie mit Mitgliedern oder Nichtmitgliedern durchgeführt werden, wird in der Praxis unter Mitglieder- bzw. Nichtmitgliedergeschäft nur jenes verstanden, das dem in der Satzung der Genossenschaft festgelegten Gegenstand des Unternehmens entspricht.

II) Gegengeschäfte

"Gegengeschäfte sind Geschäfte, die zur Durchführung der Zweckgeschäfte erforderlich sind, z.B. bei Bezugsgenossenschaften der Einkauf der Waren, bei Nutzungsgenossenschaften der Ankauf einer Dreschmaschine, bei Absatzgenossenschaften der Verkauf der Waren". Gegengeschäfte entstehen zwangsläufig, weil jedes dem Gegenstand des Unternehmens entsprechende Geschäft einer Warengenossenschaft ein zweiseitiges ist. Je nach der Art der Genossenschaft geht also das Gegengeschäft dem Zweckgeschäft oder das Zweckgeschäft dem Gegengeschäft voraus. Das Gegengeschäft ist stets ein notwendiges Mittel zur Erreichung des wirtschaftlichen Zwecks, wobei es diesem Zweck unmittelbar dienen muss.

Gegengeschäfte können auch mit Organgesellschaften abgeschlossen werden (vgl. S.42/43).

III) Hilfsgeschäfte

"Hilfsgeschäfte sind Geschäfte, die zur Abwicklung der Zweckgeschäfte und Gegengeschäfte notwendig sind und die der Geschäftsbetrieb der Genossenschaft mit sich bringt". Als Beispiel werden in der KStR hierzu aufgeführt: Einkauf von Büromaterial, der Verkauf von überflüssig gewordenem Inventar oder Verpackungsmaterial, die Lieferung von Molkereibedarfsartikeln (z.B. Milchkannen) durch eine Molkereigenossenschaft an ihre Mitglieder. Auch die Veräusserung eines Betriebsgrundstücks oder des Teiles eines Betriebsgrundstücks kann ein Hilfsgeschäft sein.

Anlässlich der Neufassung der KStR 1958 war von seiten der Genossenschaften vorgeschlagen worden, bei der Definition der Hilfsgeschäfte durch beispielhafte Aufzählungen keine Einzelheiten nebensächlicher Art herauszugreifen, sondern eine allgemeine Begriffsbestimmung vorzunehmen. Diese sollte verhindern, dass durch schlecht gewählte Beispiele eine Rechtsunsicherheit erwächst, die zu laufenden Auseinandersetzungen mit den unteren Finanzbehörden führt. Der Vorschlag lautete: "..... z.B. Einkauf von Hilfs- und Betriebsstoffen, Verkauf von überflüssig gewordenen Gegenständen des Betriebsvermögens .....".

Die Länderreferenten sprachen sich jedoch dahingehend aus, die bisherige Fassung beizubehalten, um durch eine Textänderung keine Unsicherheit bei den unteren Finanzbehörden aufkommen zu lassen, da eine materielle Änderung der Begriffsbestimmung nicht erfolge.

Aber gerade im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Gewinne aus Nebengeschäften erscheinen die einzelnen und noch dazu schlecht gewählten Beispiele nicht dazu angetan, eine klare Grenze zwischen den Hilfsgeschäften und den Nebengeschäften finden zu helfen.

Insbesondere der letzte Satz, wonach auch die Veräusserung eines Betriebsgrundstücks oder des Teiles eines Betriebsgrundstücks ein Hilfsgeschäft sein kann, führt zwangsläufig zu dem Schluss, dass es eben auch kein Hilfsgeschäft sein kann und demzufolge dann ein Nebengeschäft sein muss. Ist in der Praxis einerseits die Abgrenzung zwischen Zweckgeschäft und Nebengeschäft schon nicht immer einfach, so erscheint andererseits die Abgrenzung zwischen Hilfsgeschäft und Nebengeschäft noch schwieriger.

Ein gewisses Charakteristikum der Hilfsgeschäfte ist, dass sie sich in der Regel in gewissen, auch durchaus längeren Zeitabständen wiederholen: Z.B. Verkauf von überflüssig gewordenen Gegenständen des Betriebsvermögens. Dazu gehört aber auch die Veräusserung von Betriebsgrundstücken, so dass hierbei etwa entstehende Buchgewinne ebenfalls ausgeschüttet werden können. Nicht unbeachtlich dürfte dabei jedoch sein, aus welchen Gründen ein Betriebsgrundstück abgestossen wird. Soweit die Veräusserung betriebswirtschaftlich begründet ist, liegt ohne Zweifel ein Hilfsgeschäft vor. Anders könnte der Fall jedoch beurteilt werden, wenn die Veräusserung nicht aus betrieblichen Gründen, sondern aus Spekulationsgründen -z.B. um überhöhte Grundstückspreise auszunutzen- erfolgen würde. Hier eine genaue Grenze zu ziehen, dürfte jedoch in der Praxis auf erhebliche Schwierigkeiten stossen, wodurch bereits die Schwierigkeit der Abgrenzung zwischen Hilfs- und Nebengeschäften deutlich wird. Ein weiterer Komplex, bei dem die Grenzen zwischen Hilfs- und Nebengeschäft verschwimmen, sind die Vermietung und Verpachtung. Als Hilfsgeschäfte sind hier grundsätzlich anzusehen:

1. die Vermietung und Verpachtung von genossenschaftlichen Räumen an Betriebsangehörige; z.B. die Überlassung von Dienstwohnungen.
2. Vermietung und Verpachtung an Dritte, die durch Zwangsauflagen (Bauvor-

schriften) veranlasst wurden; z.B. eine Genossenschaft darf ein geplantes einstöckiges Betriebsgebäude nur unter der Auflage errichten, dass sie ein zweites Stockwerk mit Wohnungen aufsetzt. Die Einnahmen aus der Vermietung dieser Wohnungen sind Einnahmen aus (Zwangs-) Hilfsgeschäften.

3. Vermietung und Verpachtung von genossenschaftseigenen wie auch von angemieteten Räumen an Dritte zur Durchführung von Messen und Börsen in der Branche der vermietenden Genossenschaft. Hierzu wird von den Verbänden noch empfohlen, diesbezügliche Aufwendungen und Einnahmen auf eine besondere Kostenstelle zu verbuchen, wobei die Erzielung grösserer Überschüsse nach Möglichkeit vermieden werden sollte.

Einnahmen aus Beteiligungen, die zur Durchführung der "Zweckgeschäfte" notwendig sind, müssen ebenfalls als Einnahmen aus Hilfsgeschäften angesehen werden; z.B. aus der Beteiligung an Genossenschaftszentralen, Volksbanken u.a. Aber auch die vertraglich abzuführenden Ergebnisse von Organgesellschaften (vgl. S.42 ff), die dem Zweck der Genossenschaft dienen, müssen hierzu gerechnet werden 71).

Da Gewinne aus Hilfsgeschäften in den ausschüttbaren Überschuss mit einzubeziehen sind, werden sie jeweils nach der Betriebsbeteiligung des Ausschüttungsjahres an die Mitglieder verteilt (vgl. S.67). Verluste aus Hilfsgeschäften mindern natürlich auch den ausschüttungsfähigen Überschuss, so dass sich ein grösserer Verlust aus einem Hilfsgeschäft ungünstig auf die Warenrückvergütung dieses Geschäftsjahres auswirkt.

---

71) Nach der bisherigen Rechtsprechung ist grundsätzlich die Beteiligung einer Genossenschaft an einer Handelsgesellschaft (Kapital- oder Personalgesellschaft) kein Zweckgeschäft sondern ein Nebengeschäft (BFH v.12.1.1954, BStBl.III S.101; v.2.2.1954, BStBl.III S.102; v.25.9.1956, BStBl.III S.367); sämtliche Urteile betreffen allerdings landwirtschaftliche Molkereigenossenschaften, wobei es in den ersteren beiden Urteilen um die Frage ging, ob durch die Beteiligung der Bereich der Landwirtschaft im Sinne des § 33 KStDV 1950 überschritten wird. Der Unterscheidung zwischen Neben- und Hilfsgeschäften kommt nunmehr auch bei den gewerblichen Warengenossenschaften erhebliche steuerliche Bedeutung zu. Da hier aber ganz andere Gegebenheiten und Tatbestände vorliegen, dürfte die diesbezügliche, landwirtschaftliche Molkereigenossenschaften betreffende Rechtsprechung nicht ohne weiteres anwendbar sein. Auch ist die Beteiligung an Gesellschaften und sonstigen Personenvereinigungen genossenschaftsrechtlich zulässig, wenn sie "der Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder der Genossenschaft zu dienen bestimmt ist" (§ 1 Abs.2 GenG).

IV) Nebengeschäfte

Mit dem Begriff der Nebengeschäfte hat es sich die Finanzverwaltung am leichtesten gemacht. Eine Definition unterblieb. In den KStR 1958 Abschn.53(2) Ziff.4 heisst es lediglich: "Nebengeschäfte sind alle sonstigen Geschäfte".

Während früher die Unterscheidung der genossenschaftlichen Geschäftsarten im wesentlichen nur für die Steuerbefreiung von landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften wichtig war, kommt dieser Unterscheidung -insbesondere hinsichtlich der Nebengeschäfte- seit dem BFH-Urteil vom 25.Sept.1956 auch für die gewerblichen Warengenossenschaften erhebliche Bedeutung zu. Wie dem letzten Satz des § 35 Abs.2 KStDV 1958 zu entnehmen ist, dürfen "Gewinne aus Nebengeschäften" in dem ausschüttungsfähigen Überschuss nicht enthalten sein und müssen daher voll versteuert werden.

In dem angezogenen Urteil -es handelt sich um eine Molkereigenossenschaft- stellte der BFH als Leitsatz auf:

1. Die Verpachtung von Anlagevermögen an eine Handelsgesellschaft (hier GmbH) durch eine Molkereigenossenschaft ist ein Nebengeschäft im Sinne des Abschnittes 71 Abs.3 Ziff.4 KStR 1951 auch dann, wenn die Genossenschaft die bei ihr angelieferte Milch an die Handelsgesellschaft weiter gibt und an der Handelsgesellschaft als Gesellschafterin beteiligt ist.
2. Überschüsse aus Nebengeschäften, die unter der Bezeichnung Warenrückvergütungen an die Genossen weitergegeben werden, sind keine Betriebsausgaben, sondern ausgeschüttete Gewinne.

In der Urteilsbegründung führte der BFH u.a. aus: "Als im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet können nur Überschüsse angesehen werden, die mit der Einziehung und Verwertung der Milch (also Zweckgeschäft und Gegengeschäft) durch die Genossenschaft mittelbar oder unmittelbar zusammenhängen. Überschüsse, die auf Vorgänge zurückgehen, die sich ausserhalb des Aufgabenkreises bewegen, z.B. Gewinne durch Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, scheiden somit aus. Auch Gewinne aus der Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern können im allgemeinen nicht als Überschüsse aus dem Mitgliedergeschäft angesehen werden. Sie stellen deshalb keine Betriebsausgaben dar, auch wenn sie unter Bezeichnung Warenrückvergütungen an die Genossen ausgeschüttet werden ..... .

Dem Finanzgericht 72) ist darin beizupflichten, dass § 36 Abs.2 Satz 3 der Verordnung auch für eine weitergehende Auffassung des Begriffs der Warenrückvergütung sprechen könnte. Hiernach werden die zulässigen Warenrückvergütungen von Absatzgenossenschaften in der Weise berechnet, dass der Überschuss im Verhältnis des Wareneinkaufs bei den Mitgliedern zum gesamten Wareneinkauf

72) Dieses stellte auf den Gesamtüberschuss ab -ganz gleich aus welchen Quellen er stammte- und liess demnach auch die Ausschüttung von Überschüssen aus Nebengeschäften zu.

aufgeteilt wird. Man könnte zu der Ansicht gelangen, dass der Überschuss aus Nebengeschäften in die Verteilung aufgenommen wird und auf diese Weise zum Teil in Form der Warenrückvergütungen als Betriebsausgaben abgezogen werden kann, insbesondere soweit dem Nebengeschäft ein Wareneinkauf bei Mitgliedern zugrunde liegt. Die KStR 1951 (Abschnitt 79 Abs.6 und 7) und der Bundesminister der Finanzen 73) wollen dies dadurch verhindern, dass sie die Nebengeschäfte ganz allgemein den Nichtmitgliedergeschäften zurechnen. Nebengeschäften können aber auch Wareneinkäufe bei den Mitgliedern zugrunde liegen und wären dann nach dem Wortlaut der Verordnung im Rahmen des gesamten Wareneinkaufs bei Mitgliedern zu berücksichtigen. Hierzu kommt, dass bei Nebengeschäften das Verhältnis des Wareneinkaufs zum Überschuss sehr häufig günstiger ist als im Mitgliedergeschäft. Bei einer Auslegung im Sinne der Auffassung des Finanzgerichts besteht ein kaum überbrückbarer Gegensatz zu § 36 Abs.2 Satz 2 der Verordnung. Man wird davon ausgehen müssen, dass Satz 2 den Grundgedanken der Verordnung wiedergibt 74) und die Regelung in Satz 3 die Fälle vor Augen hat, wo die Überschüsse nur aus Zweckgeschäften mit Mitgliedern und Nichtmitgliedern stammen (Abschnitt 71 Abs.3 Ziff.1 KStR 1951). Die gegenteilige Auslegung würde mit dem steuerlichen Begriff der Betriebsausgabe nicht vereinbar sein. Es sind keine wirtschaftlichen Gesichtspunkte zu erkennen, warum der Verordnungsgeber eine derartige Regelung beabsichtigt haben soll. Aus diesen Erwägungen ergibt sich, dass in Warenrückvergütungen enthaltene Gewinne aus Nebengeschäften keine Betriebsausgaben im Sinne des § 36 KStDV 1951 sind ..... .

Der Überschuss aus dem Nebengeschäft muss gegebenenfalls im Wege der Schätzung aus dem Gesamtüberschuss vor Aufteilung nach den Wareneinkäufen ausgeschieden werden" 75).

Zum Vorbringen der Genossenschaft, dass es sich bei der Verpachtung im Streitfalle um ein Hilfsgeschäft gehandelt habe, heisst es in der Urteilsbegründung weiter: "Die Verpachtung von Wirtschaftsgütern stellt, wie auch die Steuerpflichtige nicht bestreitet, im allgemeinen kein Zweckgeschäft einer Molkereigenossenschaft dar. Sie gehört zu den Nebengeschäften. Die Genossenschaft wendet nun ein, dass die Verpachtung an die GmbH ihrer genossenschaftlichen Zweckbestimmung diene, da die GmbH die von den Genossen angelieferte Milch verwerte. Dieses Vorbringen macht aber die Verpachtung nicht zum Hilfsgeschäft. Nach der Recht-

73) Der Bundesminister der Finanzen ist gemäss § 287 Ziff.2 AO dem Verfahren beigetreten.

74) Gleichartige Auffassungen hat der Senat bereits in einer Entscheidung vom 6. 12.1955 (Deutsche Steuerzeitung (Eildienst) 1956 S.70) ausgesprochen. Insbesondere betonte er, dass Warenrückvergütungen an Mitglieder nur insoweit Betriebsausgaben seien, als die dafür verwendeten Beträge im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet worden sind. Auf S.51 ist dieses Urteil näher erläutert.

75) Vgl. hierzu S.107 ff.

sprechung ist die Beteiligung einer Genossenschaft an einer Handelsgesellschaft (juristische Person, Kommanditgesellschaft) kein Zweckgeschäft, sondern ein Nebengeschäft 76), und zwar auch dann, wenn die Handelsgesellschaft Milch der Genossenschaft verwertet. Man kann die Verpachtung von Anlagevermögen an eine Handelsgesellschaft nicht anders beurteilen, als die Beteiligung an der GmbH ...
.....

Die Verpachtung des Anlagevermögens bildet in gleicher Weise wie die Beteiligung an der GmbH ein steuerschädliches Nebengeschäft."

Der BFH legte also entscheidendes Gewicht auf Satz 2 des § 36 Abs.2 KStDV 1951 77), wonach Warenrückvergütungen nur insoweit als Betriebsausgaben gelten als die dafür verwendeten Beträge im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet sind. Demzufolge ist der Aufteilungsmassstab des Satzes 3 nur auf solch einen Überschuss anwendbar, in dem keine dem Zweckgeschäft fremden Erträge enthalten sind. Im letzten Satz des § 35 Abs.2 KStDV 1958 wurde dieser Gedanke dadurch klar herausgestellt, dass der "Gewinn aus Nebengeschäften" beim Überschuss auszuscheiden ist.

Von den genossenschaftlichen Spitzenverbänden wurde der Begriff der Nebengeschäfte wie folgt formuliert: "Nebengeschäfte sind alle sonstigen Geschäfte, die nicht den Bestimmungen des § 1 GenG und dem satzungsmässigen Gegenstand des Unternehmens entsprechen". Bei dieser Definition, die praktisch das Gegenteil der Definition der Zweckgeschäfte ist, kommt m.E. jedoch die so wichtige klare Unterscheidung zwischen Nebengeschäft und Hilfsgeschäft nicht zum Ausdruck.

Praktisch lassen sich Nebengeschäfte nur negativ definieren; es sind solche Geschäfte, die weder mit dem Zweck- noch mit dem Gegengeschäft in unmittelbarem Zusammenhang stehen und auch nicht zu deren Durchführung bzw. Abwicklung notwendig sind. Häufig werden sie nicht regelmässig getätigt; daher werden sie auch als Gelegenheitsgeschäfte bezeichnet. Dies ist aber kein unbedingt erforderliches Merkmal. Das Nebengeschäft wickelt sich praktisch "neben" dem üblichen Geschäftsbetrieb ab.

Steuerrechtlich gesehen gibt es bei den Genossenschaften ausschliesslich nur die 4 angeführten Geschäftsarten, so dass jedes Geschäft, das bei einer Genossenschaft vorkommt.stets in eine dieser Arten eingereiht werden muss. Soweit ein Geschäft nun nicht zu einer der ersten 3 Arten (Zweck-, Gegen- oder Hilfsgeschäft) gezählt werden kann, ist es zwangsläufig als Nebengeschäft anzusehen.

Typische Nebengeschäfte sind:

A) Verwertung derjenigen Teile des Genossenschaftsvermögens, die nicht dem Förderungsauftrag der Genossenschaft im Sinne des § 1 GenG dienen: z.B.

---

76) Vgl. hierzu Anm.71.

77) Dem entspricht nunmehr § 35 Abs.2 Satz 2 KStDV 1958.

1. Vermietung und Verpachtung von Betriebsgegenständen an Dritte, soweit es sich nicht um ein Hilfsgeschäft handelt (siehe Seite 54/55). Beispiel: Eine gewerbliche Warengenossenschaft baut ein Wohnhaus und vermietet es an fremde Personen; oder: Eine gewerbliche Warengenossenschaft verpachtet einen Teil ihres Betriebsgrundstücks, um es besser zu nutzen.
2. Der Verkauf von Grundstücken, die nicht dem Betrieb gedient haben, oder zu dienen bestimmt waren. Gewinne, die hierbei entstehen, müssen daher voll versteuert werden.
3. Beteiligungen, die nicht dem Förderungszweck der Genossenschaft dienen 78). Beispiel: Eine gewerbliche Warengenossenschaft ist an einer Gesellschaft beteiligt, die ein Hotel betreibt. Hier ergibt sich auch die Frage, ob solche Beteiligungen überhaupt genossenschaftsrechtlich zulässig wären (vgl. § 1 Abs.2 GenG).
4. Die Gewährung von langfristigen Darlehnen, soweit sie nicht mit dem Förderungszweck der Genossenschaft zusammenhängen. Die Unterhaltung von Bankguthaben und Wertpapieren (Geldanlage in betrieblich notwendigem Umfang) sind keine Nebengeschäfte sondern Hilfsgeschäfte. Eine dauernde Anlage von Mitteln der Genossenschaft in Wertpapieren könnte aber schon als Nebengeschäft gewertet werden. Bei den gemäss § 7c EStG gewährten Darlehen können keine "Erträge aus Nebengeschäften" entstehen, weil diese Darlehen unverzinslich sind. Es handelt sich hierbei lediglich um die Inanspruchnahme zulässiger Steuervergünstigungen bzw. um Ertragsverlagerungen (vgl. S.65 ff.), die sich auf das Einkommen auswirken.

B) Erträge aus einer Einzelhandelstätigkeit, die nicht der Förderung der Mitgliederbetriebe gemäss § 1 GenG dient, z.B.:

1. Eine gewerbliche Genossenschaft versorgt ihre Mitglieder mit Gegenständen des persönlichen Bedarfs.
2. Eine im Grosshandel tätige Genossenschaft verkauft Waren aus ihrem Lager im Einzelhandel an jedermann.

Die in der Praxis also mitunter recht schwierige Entscheidung ob es sich jeweils um ein Hilfs- oder ein Nebengeschäft handelt, muss stets von Fall zu Fall aufgrund der gegebenen Tatsachen getroffen werden. Dazu kommt noch, dass solche Zweifelsfragen häufig erst bei späteren steuerlichen Betriebsp ngen auftauchen, zu einem Zeitpunkt also, an dem die Warenrückvergütungen längst ausbezahlt sind. Bei Zweifelsfällen empfiehlt es sich daher stets, vorher mit dem Finanzamt eine Abstimmung vorzunehmen und sich dessen Standpunkt schriftlich mittei-

78) Wegen Organgesellschaften s.S.42 ff. Wegen Beteiligungen, die als Hilfsgeschäfte zu werten sind, s.S.54/55.

len zu lassen 79).

D) DER ÜBERSCHUSS IM STEUERLICHEN SINNE

I) Der Überschuss in den Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnungen 1955 und 1958

Den Begriff des Überschusses kennt weder das Körperschaftsteuer- noch das Einkommensteuer- noch das Genossenschaftsgesetz. In das Besteuerungsrecht wurde er erstmals durch den § 36 KStDV 1949 eingeführt, um zu dokumentieren, dass "nach genossenschaftlichen Grundsätzen die Wirtschaft der Genossenschaft nicht wie die einer Kapitalgesellschaft auf Gewinnerzielung, sondern auf die Erzielung von Ersparnissen für die Mitglieder gerichtet ist 80). Eine nähere Erläuterung dieses Begriffs gaben aber weder § 36 KStDV 1949 noch der diesem entsprechende § 35 KStDV 1955. Hierdurch tauchten Zweifel darüber auf, ob dem Überschuss der Bilanzgewinn oder der steuerliche Gewinn zugrundezulegen sei. Insbesondere nahm der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 30.4.1957 dazu Stellung und kam zu der Auffassung, dass der Bilanzgewinn zugrundezulegen sei. Er führte aus, dass § 36 Abs.2 Satz 3 KStDV 1950 -der Wortlaut wurde unverändert aus der KStDV 1949 übernommen und blieb bis einschliesslich der KStDV 1955 gleich- dazu dient, auf möglichst einfache Art und Weise den Betrag zu ermitteln, der im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet worden ist. Diese Vorschrift könne aber dann nicht angewendet werden, wenn die Aufteilung des Überschusses im Verhältnis der Umsätze zu einem offenbar falschen Ergebnis führe. Aus der Unterordnung des § 36 Abs.2 Satz 3 KStDV unter den beherrschenden Grundsatz des Satzes 2 folge, dass der Begriff des Überschusses so ausgelegt werden muss, dass die Aufteilung nach dem Verhältnis der Umsätze dem im Mitgliedergeschäft tatsächlich erwirtschafteten Betrag möglichst nahe kommt. Das sei nicht der Fall, wenn in dem Überschuss die nicht abzugsfähigen Ausgaben enthalten sind.

---

79) Dadurch kann durch eine spätere steuerliche Betriebsprüfung rückwirkend keine Änderung mehr vorgenommen werden, weil die Finanzverwaltung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an ihre schriftliche Auskunft gebunden ist, insbesondere dann, wenn die Genossenschaft aufgrund der erhaltenen Auskunft wirtschaftliche Dispositionen getroffen hat, die sie sonst nicht getroffen hätte. Voraussetzung ist natürlich, dass bei einer späteren Betriebsprüfung keine anderen Tatbestände vorgefunden werden, als sie der Beurteilung durch das Finanzamt zugrunde lagen.

80) Kolbe Hans: "Die Körperschaftsteuer der Genossenschaften", Siegburg 1949, S.20.

Denn durch die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit von Ausgaben werde ihre Eigenschaft als handelsrechtliche, den Gewinn mindernde Betriebsausgaben grundsätzlich nicht berührt. Ihre Hinzurechnung bei der Berechnung des Überschusses führe dazu, dass der im Mitgliedergeschäft erwirtschaftete Ertrag als Teil eines Betrags errechnet wird, der um Betriebsausgaben erhöht ist und für die Ausschüttung als Warenrückvergütung nicht in Betracht kommt. Dies sei aber nicht zutreffend. Als Überschuss sei der Betrag anzusehen, der höchstens als Warenrückvergütung ausgeschüttet werden könne. Da die Warenrückvergütung eine dem Genossenschaftsrecht eigentümliche Art der Erstattung bestimmter Überschüsse an die Genossen ist, müsse dieser Betrag um die nicht abzugsfähigen Ausgaben vermindert sein; es müssen sich bei der Berechnung die nicht abzugsfähigen Ausgaben als Betriebsausgaben ausgewirkt haben. Die Ausführungen des Bundesfinanzhofs münden also kurz darin, dass man etwas, was man nicht habe, auch nicht ausschütten könne.

Diese Art der Auslegung des Überschusses rief jedoch -und zwar zu Recht- erhebliche Kritik auf den Plan. Schon folgende einfache Überlegung zeigt, dass man nach den Grundsätzen des Bundesfinanzhofs zu einem falschen Ergebnis kommen muss:

Die Körperschaftsteuer, welche bei voller Ausnutzung der steuerlich möglichen Obergrenze (Verhältnis Mitglieder-Umsatz zum Gesamt-Umsatz) nur auf den Gewinn aus dem Nichtmitgliedergeschäft anfällt, mindert nach den Ausführungen des Bundesfinanzhofs den gesamten Überschuss; da dieser aber nur in dem Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz steuerfrei an die Mitglieder ausgeschüttet werden kann, kommt nicht der volle aus dem Mitgliedergeschäft erwirtschaftete Überschuss zur Ausschüttung. Der Überschuss wird vorweg durch die anteilige Körperschaftsteuer gekürzt. Deutlicher wird die Unhaltbarkeit dieser Überlegungen noch anhand eines Zahlenbeispiels, wie es Bundesrichter Grieger in der "Deutsche Steuer-Zeitung" (Ausgabe A Nr.23/1956 S.367) brachte 81). Dort wurde -allerdings nicht sehr praxisnah- unterstellt, dass bei einer gewerblichen (Einkaufs-) Genossenschaft die Umsätze mit Mitgliedern und Nichtmitgliedern jeweils 50 % des Gesamtumsatzes betragen sollen. Der Bilanz-Überschuss (= Bilanzgewinn vor Abzug der Warenrückvergütung) wird mit 100 und der nicht abzugsfähige Aufwand mit 50 angenommen. Nach der bisherigen Übung wurden als Überschuss im Sinne des § 35 Abs.2 KStDV 1955 150 angesehen (steuerlicher Gewinn vor Abzug aller Warenrückvergütungen); davon könnten 50 % = 75 steuerfrei an die Mitglieder ausgeschüttet werden. Hierzu stellt Grieger und mit ihm der Bundesfinanzhof fest, dass ein Betrag von 25, der aus dem Nichtmitgliedergeschäft stammt, an die Mitglieder verteilt würde; denn es könnten nur 50 % von 100 = 50 ausgeschüttet werden. Der übersteigende Betrag von 25 sei nicht abzugsfähig und würde im Ausschüttungs-

81) Vgl. hierzu auch Streiber Hugoin "Der Betrieb" Nr.44 vom 6.11.1957; S.1058 f.

fall lt. Grieger eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

Geht man nun auf die steuerlich zwingende Einkommensermittlung zurück, so wird der entscheidende Fehler sofort klar:

Nach den steuerlichen Vorschriften ergäbe sich folgendes Einkommen:

Bilanzgewinn	100
+ nicht abzugsfähige Ausgaben	50
	150
./. abzugsfähige Warenrückvergütung an Mitglieder	50
zu versteuerndes Einkommen	100

Bei einem steuerlichen Gesamtüberschuss von 150 würden also trotz eines 50 %-igen Anteils des Mitgliedergeschäfts 100, d.s. 2/3 versteuert werden müssen. Dass ein solches Ergebnis vom Verordnungsgeber niemals gewollt sein konnte, dürfte über jeden Zweifel erhaben sein.

Nach der bisherigen und nunmehr in der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung 1958 verankerten Berechnungsweise kommt man zu dem vernünftigen und richtigen Ergebnis:

Bilanzgewinn	100
+ nicht abzugsfähige Ausgaben	50
	150
./. abzugsfähige Warenrückvergütung an Mitglieder	75
	75

Dieses Einkommen entspricht dem 50 %-igen Anteil des Mitgliedergeschäftes.

Der Bundesfinanzhof übersieht bei seinen Ausführungen grundsätzlich zweierlei:

1. die Tatsache, dass § 36 KStDV 1951 bzw. § 35 KStDV 1958 eine steuerliche Gewinnermittlungsvorschrift ist. Daraus ergibt sich, dass unter "Überschuss" nichts anderes verstanden werden kann, als der Gewinn im Sinne des Körperschafts- bzw. Einkommensteuergesetzes vor Abzug der Warenrückvergütung. Daraus folgt, dass bestimmte Ausgaben, wenn sie bei der Körperschaftsteuerberechnung nicht abgesetzt werden können, auch bei der Überschussberechnung nicht abgesetzt werden dürfen. § 23 Ziff.2 KStG spricht ausdrücklich davon "unter welchen Voraussetzungen Genossenschaften Warenrückvergütungen bei der Ermittlung des Gewinns absetzen dürfen". Unter Gewinn kann aber nur der steuerliche Gewinn verstanden werden. Es wäre völlig absurd anzunehmen, Gesetz- und Verordnungsgeber hätten gewollt, dass innerhalb der gleichen Gesamtrechnung -eben der steuerlichen Gewinnermittlung- bestimmte Aufwendungen

das eine Mal (bei Errechnung des zugrundezulegenden Gewinns) einbezogen, das andere Mal (bei der Aufteilung des gleichen Gewinns) herausgelassen werden.

2. Den wirtschaftlichen Sinn der Regelung des § 35 KStDV, nämlich den Willen des Gesetzgebers, dass die Genossenschaft in die Lage versetzt werden soll, den Überschuss aus dem Mitgliedergeschäft -aber auch nicht mehr- steuerfrei auszuschütten. Im Ergebnis handelt es sich also darum, dem Fiskus denjenigen Teil des steuerlichen Gesamtgewinns, der nach dem Umsatzverhältnis auf das Nichtmitgliedergeschäft entfällt, als mindestens steuerpflichtigen Gewinn zu sichern.

   Auch der an sich bestechende Einwand, man könne nicht mehr ausschütten als man habe, kann die Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht untermauern; denn im allgemeinen stehen ja nicht nur Mittel in Höhe des Überschusses zur Verfügung; so hindert z.B. weder ein Steuergesetz noch das Genossenschaftsgesetz eine Genossenschaft, freiwillig gebildete Rücklagen -also ausnahmsweise schon einmal versteuerte Gewinne aus früheren Jahren- bei der Verteilung mit heranzuziehen. Ob dies im Einzelfall zweckmässig ist, ist zwar eine andere Frage; hier geht es nur um das Prinzip.

Die Probleme, die sich bei Anwendung der obigen Grundsätze insbesondere für die Körperschaftsteuer ergeben, hat der Senat in seinen Ausführungen zwar auch erkannt, aber als vereinbar mit seiner Überschussermittlung angesehen. Er führte aus, dass die das Wirtschaftsjahr belastende Körperschaftsteuer ganz oder zum Teil auf dem im Nichtmitgliedergeschäft erwirtschafteten Ertrag beruhe und es deshalb nicht gerechtfertigt erscheine, insoweit den an die Mitglieder ausgeschütteten und zu keiner Körperschaftsteuer führenden Ertragsanteil anteilig mit Körperschaftsteuer zu belasten. Es komme noch hinzu, dass eine genaue Berechnung der das Wirtschaftsjahr belastenden Körperschaftsteuer und des entsprechenden Aktiv- oder Passiv-Postens (Überzahlung oder Nachzahlung) in der für die Berechnung des Überschusses massgebenden Bilanz deshalb nicht möglich sei, weil von diesen Posten wieder die Berechnung des Überschusses und damit der Betrag der abzugsfähigen Warenrückvergütung an Mitglieder und die Höhe des für die Berechnung der Körperschaftsteuer massgebenden Gewinns abhingen 82).

---

82) Da also steuerlicher Gewinn, Warenrückvergütung an Mitglieder und zu zahlende Körperschaftsteuer jeweils eine Funktion des anderen würden, liesse sich die Warenrückvergütung nur noch mit Hilfe so vieler Gleichungen errechnen, als Unbekannte vorhanden sind. Vgl. hierzu die Ausführungen von Rose in der Zeitschrift "Der Betrieb" Nr.37/1957 S.876, die als Nachweis dafür gewertet werden können, welche Schwierigkeiten sowohl auf die Genossenschaften wie auf die Veranlagungsstellen und Betriebsprüfer der Finanzverwaltung zukämen, wenn man bei der Berechnung des Überschusses von den Feststellungen des BFH

Um diesen Schwierigkeiten aus dem Wege zu gehen, empfahl der BFH in allen Jahren für die Berechnung des Überschusses eine Abgrenzung der das Wirtschaftsjahr belastenden Körperschaftsteuer zu unterlassen und jedes Wirtschaftsjahr nur mit der Körperschaftsteuer zu belasten, die im Laufe des Jahres tatsächlich gezahlt worden ist.

Abgesehen davon, dass bei einem derartigen Verfahren der Jahresertrag nicht mehr richtig ausgewiesen würde, dürften dem auch die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften (§ 33b GenG) entgegenstehen; denn eine zu erwartende Körperschaftsteuerabschlusszahlung ist eine Betriebsschuld und muss daher in die Bilanz eingesetzt werden. Besonders offensichtlich ist dies dann, wenn zufolge vorausgegangener Verlustjahre keine Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen geleistet wurden und daher in einem nachfolgenden Gewinn-Jahr die gesamte Steuerschuld in einem Betrag nachgezahlt werden muss.

Grundsätzlich blieb aber der BFH dabei, dass die Körperschaftsteuer wie jede andere nicht abzugsfähige oder abzugsfähige Ausgabe den Überschuss vor seiner Aufteilung auf das Mitglieder- und Nichtmitgliedergeschäft mindere und sich auf diese Weise umsatzanteilig auf die im Mitglieder- und Nichtmitgliedergeschäft erwirtschafteten Teile des Überschusses auswirke. Schliesslich fügte er seinen Ausführungen noch an, dass es im übrigen der Verwaltung oder dem Verordnungsgeber überlassen bleiben muss, die sich für die Praxis ergebenden Berechnungsschwierigkeiten durch Richtlinien zur Schätzung der das Wirtschaftsjahr belastenden Körperschaftsteuer oder durch eine Definition des Begriffs des Überschusses in der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung auszuräumen.

Fortsetzung von 82)

ausginge. Rose kam zu dem Ergebnis, dass man die zulässigen Warenrückvergütungen sodann nur mit Hilfe von 21 (!) Rechen-Operationen ermitteln könnte. Damit würde das Prinzip der insbesondere bei Genossenschaften zu fordernden möglichst einfachen Ermittlung des Einkommens geradezu auf den Kopf gestellt werden. Ist doch die bisherige genaue Berechnung der Warenrückvergütung (ohne Berücksichtigung der Gewinne aus Nebengeschäften) schon nur durch 2 Gleichungen mit 2 Unbekannten möglich, weil die WRV von der Gewerbeertragsteuer und diese wiederum von der WRV abhängig ist (vgl. S. 134 ff.).

Diese Definition des Überschusses ist -wie vom BFH angeregt- in der KStDV 1958 nunmehr auch erfolgt. Gemäss § 35 Abs.2 letzter Satz KStDV 1958 ist Überschuss "das um den Gewinn aus Nebengeschäften geminderte Einkommen vor Abzug aller Warenrückvergütungen und vor Berücksichtigung des Verlustabzugs". Durch die Einführung des Begriffs "Einkommen" sind die vom Bundesfinanzhof angeführten Zweifel hinfällig geworden. Die Berechnung des Überschusses baut also -wie bisher in der Praxis schon geübt- auf dem steuerlichen Gewinn auf.

II) Zur Verlagerung von Erträgen auf andere Wirtschaftsjahre

Grundsätzlich ist eine Gewinnverlagerung (z.B. durch Vornahme zu hoher Abschreibungen oder Bildung zusätzlicher Passivposten) von einem Wirtschaftsjahr auf andere handelsrechtlich viel weitgehender möglich als steuerrechtlich. Da der ausschüttungsfähige Überschuss aber auf dem steuerlichen Gewinn bzw. dem Einkommen beruht, sind die steuerlich unzulässigen Gewinnverlagerungen hier ohne Bedeutung 83).

Das Problem der sich auf den Überschuss auswirkenden Gewinnverlagerung tritt dagegen überall dort auf, wo von steuerlich zulässigen Sonderbewertungen bzw. -abschreibungen (z.B. §§ 6 Abs.2, 7a, 7b, 7c, 7d 84), 7e EStG, §§ 79 und 80 EStDV) oder Bildung steuerfreier Rücklagen (z.B. § 3 AusfFG, § 6a Abs.4 EStG, § 74 EStDV) Gebrauch gemacht wird. In diesem Zusammenhang halten z.B. Zülow-Henze-Schubert 85) die Auffassung der Finanzverwaltung, dass Überschuss im Sinne des § 35 Abs.2 KStDV der steuerliche Gewinn nach Berücksichtigung der Gewinnminderungen aufgrund der (inzwischen nicht mehr aktuellen) §§ 3 und 4 AusfFG. sei, für rechtlich bedenklich, da § 35 Abs.2 KStDV vom "erwirtschafteten" Überschuss spreche. Wenn auch grundsätzlich der Überschuss nur zulasten des Jahres, in dem er entstanden ist, mit steuerlicher Wirkung ausgeschüttet werden kann, so dürften die vorgebrachten Zweifel durch die Definition des Überschusses in § 35 KStDV nunmehr behoben sein. Demnach wirken sich Steuervergünstigungen, die das Einkommen mindern, auch entsprechend auf den Überschuss aus.

§ 3 AusfFG. liess die Möglichkeit zu, Erträge nicht sofort zu versteuern, son-

---

83) Mehrgewinne, die sich bei Betriebsprüfungen durch Rückgängigmachung steuerlich unzulässiger willkürlicher Gewinnverlagerungen ergeben, können auch nachträglich nicht mehr als Warenrückvergütung ausgeschüttet werden, weil das Ausschüttungsrecht insoweit verwirkt ist (vgl. S.145).

84) § 7d EStG ist gestrichen durch Gesetz vom 18.7.1958 (BGBl.I S.473). Er war letztmals auf Schiffe anzuwenden, die vor dem 11.6.1958 angeschafft oder hergestellt worden sind.

85) Die Besteuerung der Genossenschaften, Berlin und Frankfurt am Main, 4.ergänzte Auflage 1956, S.114.

dern diese zunächst in einer steuerfreien Rücklage anzusammeln, welche sodann in den auf ihre Bildung folgenden 10 Wirtschaftsjahren in gleichen Teilbeträgen aufzulösen ist. Im Wirtschaftsjahr der Bildung dieser Rücklage sind diese Beträge im steuerlichen Gewinn und damit im Überschuss nicht enthalten und können daher in Übereinstimmung mit der Ansicht der Finanzverwaltung auch nicht ausgeschüttet werden. Erst bei der sukzessiven Auflösung der Rücklage wird jährlich 1/10 dem steuerlichen Gewinn zugeschlagen, wodurch sich auch der Überschuss dieser Jahre entsprechend erhöht. Gemäss § 4 AusfFG konnte zusätzlich ausserhalb der Steuerbilanz ein weiterer Betrag bei der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung abgesetzt werden, welcher demnach eine echte Steuerersparnis darstellte.

Geht man davon aus, dass die Ausschüttung von Rückvergütungen zu einer endgültigen Steuerminderung führt, dass die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen dagegen regelmässig nur einen zeitlichen Steueraufschub zur Folge hat, so ist ohne weiteres verständlich, dass aus steuerlichen aber auch aus genossenschaftsrechtlichen Gründen die Warenrückvergütung den Vorzug verdient. Es unterliegt zwar keinem Zweifel, dass die steuerlichen Vergünstigungen auch von Genossenschaften beansprucht werden können, sie werden aber nur insoweit in Betracht kommen, als die Ausschüttung einer angemessenen Warenrückvergütung dadurch nicht in Frage gestellt wird 86).

Früher oder später führen inanspruchgenommene Vergünstigungen -teilweise auch verteilt auf mehrere Jahre- aber wieder zu Erhöhungen des steuerlichen Gewinns. So vergrössern Buchgewinne, die sich bei der Veräusserung von unterbewerteten Gegenständen oder bei der Auflösung steuerfrei gebildeter Rücklagen ergeben, auch den Überschuss und müssen daher in Form von Warenrückvergütungen ausgeschüttet werden können. Dies gilt genauso für den Buchgewinn beim Verkauf eines in der Bilanz nicht bewerteten geringwertigen Anlagegutes, wie für den Mehrertrag bei der Veräusserung von Importwaren, bei denen der Bewertungsabschlag gemäss § 80 EStDV vorgenommen worden war, oder für die ertrags- und damit überschusserhöhende Auflösung einer "Berichtigung nach § 7c EStG 1953". Von der Rechtsprechung wurde zwar im Zusammenhang mit der Ausschüttung nachträglicher Mehrgewinne, welche sich aufgrund von steuerlichen Betriebsprüfungen ergaben, besonders der Grundsatz der "Verwirkung" herausgearbeitet (vgl. S.145); dieser Grundsatz kann jedoch keinesfalls auf die Inanspruchnahme von gesetzlich zulässigen Steuervergünstigungen übertragen werden. Denn von der Verwirkung eines Ausschüttungsrechts kann nur gesprochen werden, wenn die Genossenschaft bewusst einen bestimmten Tatbestand geschaffen hat, welcher später rückgängig

86) Streiber Hugo in "Der deutsche Handel", Düsseldorf, vom 22.1.1951 spricht in diesem Zusammenhang davon, dass die zugelassenen Sonderabschreibungen bei der genossenschaftlichen Überschussrechnung nur von bedingtem Wert sind.

gemacht werden soll. Bei der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen soll aber eine Entscheidung der Genossenschaft nicht nachträglich geändert werden. Die Ertragsverschiebung ist von der Genossenschaft gewollt und dem Finanzamt auch regelmässig bekannt. Bleibt während der Zeit der Ertragsverschiebung das Verhältnis zwischen Mitglieder- und Nichtmitgliedergeschäft ungefähr gleich, so werden tatsächlich auch keine Gewinne aus dem Nichtmitgliedergeschäft an die Mitglieder ausgeschüttet. Steuerlich ist damit auch kein Problem vorhanden.

Es könnte lediglich der Fall zu Bedenken Anlass geben, dass sich der Anteil des Mitgliedergeschäfts während der Zeit der Ertragsverschiebung wesentlich erhöht. Angenommen eine Genossenschaft hätte im Jahre 1953 bei einem Anteil des Mitgliedergeschäfts am Gesamtgeschäft von nur 40 % ein "§ 7c EStG Darlehen" von DM 100.000,-- gegeben und dieses Darlehen würde im Jahre 1960, in dem der Anteil des Mitgliedergeschäfts am Gesamtgeschäft 80 % betrug, zurückfliessen, so könnten Bedenken bestehen, ob 80 % des sich auf der Auflösung der "Berichtigung nach 7c" ergebenden Ertrages ohne weiteres steuerfrei an die Mitglieder ausgeschüttet werden können; denn bei diesem Beispiel sind in 1953 DM 60.000,--, die aus dem Nichtmitgliedergeschäft stammten, nicht versteuert worden. In 1960 würden nach § 35 KStDV 1958 nur noch DM 20.000,-- als aus dem Nichtmitgliedergeschäft herrührend zu versteuern sein. Durch diese "Gewinnverlagerung" würde also ein Betrag von DM 40.000,-- (DM 60.000,-- ./. DM 20.000,--), der damals im Nichtmitgliedergeschäft erwirtschaftet wurde, steuerfrei an die Mitglieder ausgeschüttet werden können.

Da aber gemäss § 35 Abs.2 letzter Satz KStDV 1958 der Überschuss grundsätzlich auf dem E i n k o m m e n aufbaut, erhöht der Rückfluss eines "§ 7c EStG 1953- Darlehens" jeweils den ausschüttungsfähigen Überschuss dieses Geschäftsjahres- wie die seinerzeitige Hingabe des Darlehens durch Einstellung der "Berichtigung nach 7c" in die Bilanz auch den damaligen Überschuss gemindert hat. Ferner ist der Vorschrift des § 35 Abs.2 Satz 3 zu entnehmen, dass der Überschuss jeweils nach d e m Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz steuerfrei ausgeschüttet werden kann, wie es sich im Wirtschaftsjahr der Ausschüttung ergibt. Die Anwendung eines anderen Ausschüttungsmassstabes würde die Berechnung komplizieren und darüberhinaus im Gesetz keine Grundlage finden. Demnach dürften auch in obigem Fall gegen die steuerfreie Ausschüttung eines Betrages von 80 % des Überschusses keine Bedenken bestehen. Abwegig wäre es auch, hier von einem Nebengeschäft (vgl. S.56) zu sprechen; denn die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen gehört zu keiner der vier Geschäftsarten. Jedenfalls fehlt es an jeglichem "Gewinn aus Nebengeschäften".

7. K A P I T E L

DIE WARENRÜCKVERGÜTUNG

A) WESEN UND BEGRIFF

I) Genossenschaftsrechtlich 87)

Das Wesen der Warenrückvergütung lässt sich nur dann richtig erfassen, wenn man sich über das Wesen und die Bedeutung einer Genossenschaft im klaren ist. Wie früher darzustellen versucht worden ist, unterscheidet sich eine Genossenschaft von jeder anderen Vergemeinschaftungsform des geltenden Rechts -offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Aktiengesellschaften- grundsätzlich durch ihren altruistischen Charakter. Das ergibt sich allein schon aus dem Zweck der Genossenschaft wie ihn § 1 des GenG zwingend festlegt. Das GenG stellt sich bewusst in den Dienst der selbständig wirtschaftenden Persönlichkeit, die es in ihrem Existenzkampf, insbesondere gegen die Gefahren übermächtiger Kapitalzusammenballungen, schützen will. Die Genossenschaft will durch ihren Geschäftsbetrieb im Gegensatz zu den erwerbswirtschaftlich ausgerichteten Unternehmen nicht für sich selbst etwas verdienen. Sie hat keinen Selbstzweck. Ihr Ziel und ihre Aufgabe sind es, die Betriebe und Wirtschaften ihrer Mitglieder leistungsfähig und rentabel zu machen und zu erhalten. Es sollen den Mitgliedern, die zugleich Kunden oder Lieferanten ihrer Genossenschaft oder beides sind, durch den genossenschaftlichen Zusammenschluss Vorteile verschafft werden, die der Einzelne auf sich allein gestellt, nicht zu erreichen vermag.

Ziel der Genossenschaften ist die Lebens- und Leistungsfähigkeit ihrer Mitgliederbetriebe, ihre Grundlage ist die freie Einzelpersönlichkeit, ihr Mittel ist der Zusammenschluss der Kräfte der verbundenen Einzelnen. Diesem Wesen der Genossenschaft entspricht die Verteilung des im gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb erwirtschafteten Überschusses, der kein Gewinn im erwerbswirtschaftlichen Sinne ist, sondern eine Ersparnis der Mitglieder darstellt, die sie aus dem gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielen 88). Die Genossenschaft als solche hat wirt-

---

87) Vgl. hierzu auch Westermann Harry: Die Rechtsnatur der Warenrückvergütung -in "Die genossenschaftliche Rückvergütung"- Band XII der Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Karlsruhe 1961

88) Granzow Walter, Das Recht der Deutschen Genossenschaften, Verlag I.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1940 S.79 f.

schaftlich 89) kein eigenes Betriebsvermögen nach Art des Grund- oder Stammkapitals von Kapitalgesellschaften. Was eine Genossenschaft besitzt, ist ihr von ihren Mitgliedern in Form von Geschäftsguthaben zur treuhänderischen Verwaltung und Verwendung im ausschliesslichen Interesse der Mitglieder überlassen. Die Genossen sind mithin die Träger ihres Unternehmens und damit Mitunternehmer des gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs. Sie haben eo ipso Anspruch auf den vollen Überschuss, der nach Deckung der Unkosten einschliesslich Vornahme der erforderlichen Abschreibungen und nach Stärkung der gesetzlich vorgeschriebenen und freiwillig gebildeten Rücklagen verbleibt. Dem Genossenschaftsgedanken gemäss ist es das Ziel einer Genossenschaft, die wirtschaftlichen Belange der Mitglieder unmittelbar zu fördern und die Funktionen der Mitgliederbetriebe durch zusätzliche Leistungen zu ergänzen 90).

Wie schon auf S.44 angeführt, hängt die Entstehung eines Überschusses bei einer Genossenschaft zwangsläufig mit den diversen wirtschaftlichen Imponderabilien zusammen, wie sie sich bei jedem am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmenden Unternehmen ergeben. Theoretisch könnte eine Genossenschaft so verfahren, dass sie beispielsweise im Falle einer Bezugsgenossenschaft die gemeinsam beschafften Waren unmittelbar zu den Gestehungs- d.h. zu den Selbstkostenpreisen an ihre Mitglieder abgibt. Sie könnte sich auch von den Mitgliedern zur Beschaffung der Waren Vorschüsse geben lassen. Sie müsste dann nach Ausführung eines jeden Geschäftes mit ihren Mitgliedern die empfangenen Vorschüsse abrechnen, wobei etwa sich ergebende Überschüsse oder Verluste durch Rückzahlung oder Nachforderung von Zuschüssen auszugleichen wären. In beiden Fällen würde für die Genossenschaft weder ein Gewinn noch ein Verlust entstehen.

Beide Verfahren eignen sich aber schon aus betriebswirtschaftlichen Gründen nicht 91).

Im Interesse der Wettbewerbsfähigkeit und der Stärkung und Erhaltung der Rentabilität müssen sich auch die Genossenschaften allgemeiner Wirtschaftsgepflogenheiten bedienen. Auch in einem genossenschaftlichen Betrieb müssen die Preise unter Berücksichtigung aller Sicherheitsfaktoren vorsichtig kalkuliert werden. Das

---

89) Rechtlich aber wohl in ihrer Eigenschaft als juristische Person (§ 17 Abs. 1 GenG.).

90) Henzler Reinhold, Gewinn und Leistung im Genossenschaftswesen--- in "Archiv für Genossenschaftswesen", Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart und Berlin 1940 Bd. 1 Heft 1.

91) Fischer Hans, Betriebswirtschaftliche Probleme im Genossenschaftswesen -in Bd. I der Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Verlag der Raiffeisen-Druckerei GmbH Neuwied 1951 S. 122 ff. 141 ff.
Ebenso Klein Friedrich, Das Steuerrecht der Genossenschaften, a.a.O. S. 153 ff. 208.

führt dazu, dass den Mitgliedern zunächst ein Preis in Rechnung gestellt wird, der dem handelsüblichen Tagespreis in etwa entspricht, um ihnen am Geschäftsjahresschluss das zurückzuerstatten, was zur Führung des gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebes nicht benötigt worden ist 92).

Gerade hier liegen die Stärke und der Sinngehalt des genossenschaftlichen Wirtschaftens begründet. Was in der kapitalistischen Wirtschaft Gewinn des Unternehmers ist, fliesst in der genossenschaftlichen Wirtschaft als Erübrigung in Form der Warenrückvergütung an die Genossen zurück.

Der Begriff der "Warenrückvergütung" hat sich schon sehr früh in der Praxis entwickelt und dürfte erstmalig in der Entscheidung des Preussischen Oberverwaltungsgerichts vom 14.10.1897 93) behandelt worden sein.

Bezeichnend ist aber, dass dem GenG selbst dieser Begriff unbekannt ist. Es spricht stets nur von Gewinn und wird daher auch von der Finanzverwaltung zur Stützung ihrer Auffassung mit herangezogen, die in der Warenrückvergütung grundsätzlich eine Gewinnverwendung sieht (vgl. auch Meyer-Meulenbergh, Kommentar zum Genossenschaftsgesetz, 8.Auflage, Anm.3 Abs.3 zu § 19 GenG.). Hierin liegt aber ein grundlegender Irrtum. Wenn das Genossenschaftsgesetz von Gewinn spricht, so kann damit nur der Ertragsrest gemeint sein, der sich nach Abzug der den Mitgliedern zustehenden Warenrückvergütung ergibt. Dieser Ertragsrest enthält in der Regel grösstenteils die Gewinne aus Nichtmitgliedergeschäften und Nebengeschäften. Er wird damit zu Recht als "Gewinn" bezeichnet. Nur über die Verteilung dieses Gewinns beschliesst die Generalversammlung gemäss § 48 Abs.1 GenG. Ein Rechtsanspruch der Mitglieder auf diesen Gewinnanteil entsteht damit erst aufgrund des Gewinnverteilungsbeschlusses der Generalversammlung. Dieser Gewinn unterscheidet sich praktisch nicht von den Gewinnen der Kapitalgesellschaften und wird daher auch steuerlich nicht anders behandelt. § 19 Abs.1 Satz 1 GenG besagt, dass der bei Genehmigung der Bilanz für die Genossen sich ergebende Gewinn oder Verlust des Geschäftsjahres auf diese zu verteilen ist. Gewinnverteilungsmassstab ist nach dem Gesetz grundsätzlich das Geschäftsguthaben. In Absatz 2 des § 19 wird eingeräumt, dass das Statut auch einen anderen Massstab für die Verteilung von Gewinn und Verlust aufstellen kann. In der Praxis wird der Gewinn regelmässig nach dem im Gesetz vorgesehenen Massstab der Geschäftsguthaben verteilt (Kapitaldividende). Ein etwa vom Statut aufgestellter anderer Massstab für die Gewinnverteilung könnte z.B. der Umfang der Inanspruchnahme der Genossenschaft durch die Mitglieder sein. Jedes Mitglied würde dann einen in Prozent seines Umsatzes mit der Genossenschaft bemessenen Gewinnanteil erhalten. Diese Art der Gewinnverteilung (Umsatz- oder Leistungsdividende) kommt aber in der Praxis so gut wie gar nicht vor. Zwar werden ab und zu die Bezeich-

92) Vgl. hierzu Hasselmann Erwin, Rückvergütung und Verkauf zu Tagespreisen, in "Der Verbraucher" Hamburg 1951 S.45.

93) Entscheidungen in Staatssteuersachen Bd.6 S.385.

nungen "Waren- oder Umsatzdividende" verwendet, man meint damit aber die Warenrückvergütung. Da diese Begriffe hierfür falsch sind und Anlass zu Irrtümern geben, sollten sie vermieden werden; denn eine Dividende ist stets ein Gewinnanteil.

Von dieser Gewinnverteilung durch Beschluss der Generalversammlung nach den §§ 19 und 48 GenG. streng zu unterscheiden ist die sogenannte Warenrückvergütung. Sie ist die zurückzugewährende Erübrigung aus dem Mitgliedergeschäft, auf die die Genossen ex definitione des Genossenschaftsbegriffs bereits einen Rechtsanspruch haben 94). Es wird hier also die Auffassung vertreten, dass die Genossen auch dann einen Rechtsanspruch auf Warenrückvergütung haben, wenn er ihnen nicht ausdrücklich in der Satzung eingeräumt ist. Demzufolge hat auch der Vorstand als Geschäftsführungsorgan -veranlasst durch den gesetzlich festgelegten Förderungsauftrag- die Höhe der WRV betragsmässig festzusetzen. Dabei muss er sowohl die Interessen der Mitglieder als auch die wirtschaftliche Lage der Genossenschaft mit kaufmännischer Sorgfalt gebührend berücksichtigen.

Sofern die Generalversammlung befugt sein soll, über die Höhe der WRV zu beschliessen, müsste dies ausdrücklich in der Satzung vorgeschrieben sein. Eine solche Bestimmung würde aber gegen den Betriebsausgabencharakter der WRV sprechen.

In § 44 der Mustersatzung für Warengenossenschaften -Ausgabe September 1953- des Deutschen Genossenschaftsverbandes (Schulze-Delitzsch) e.V. ist z.B. die Beschlussfassung über die Warenrückvergütung an Vorstand und Aufsichtsrat übertragen. Damit wurde dem BFH-Urteil vom 16.8.1957 (BStBl. 1957 III S.339) Rechnung getragen, welches zu dem Ergebnis kam, dass der Beschluss des Vorstandes und Aufsichtsrates einer Einkaufsgenossenschaft über die Ausschüttung einer Warenrückvergütung mindestens dann keine bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens der Genossenschaft abzugsfähige Verbindlichkeit begründet, wenn die Satzung der Genossenschaft keine entsprechende Ermächtigung des Vorstandes und Aufsichtsrates enthält.

In diesem Zusammenhang erscheint allerdings der in § 44 der Mustersatzung angeführte Zeitpunkt der Beschlussfassung unglücklich gewählt. Statt die Beschlussfassung über die Warenrückvergütung vor Genehmigung des Jahresabschlusses vorzuschreiben, erschiene es richtiger, die Beschlussfassung über die Warenrückvergütung vor Beendigung des Geschäftsjahres satzungsmässig zu verankern.

Während also der BFH im Normalfall die Generalversammlung als zuständiges Beschlussfassungsorgan für die WRV sieht, wird vom Verfasser -wie oben ausgeführt-

---

94) Lang-Weidmüller, Kommentar zum Genossenschaftsgesetz, Berlin 1959 S.56, sind der Meinung, dass auf die Warenrückvergütung grundsätzlich kein Rechtsanspruch besteht und erst die Satzung einen solchen dem Grunde nach festlegen kann. Diese Auffassung entspricht m.E. nicht dem Genossenschaftsbegriff in § 1 GenG., der den Förderungsauftrag der Genossenschaften ihren Mitgliedern gegenüber gesetzlich festlegt.

grundsätzlich der Vorstand als zuständiges Organ angesehen, weil die WRV Ausfluss des Förderungsauftrags gemäss § 1 GenG. ist. Die satzungsmässige Zuweisung der Beschlusszuständigkeit an ein anderes Organ (Aufsichtsrat, Generalversammlung) stellt demnach den Ausnahmefall dar.

Wie aufgezeigt, ist die Warenrückvergütung also keine Gewinnverwendung bzw. -verteilung.

Aber auch der im Schrifttum häufig anzutreffenden Meinung, die Warenrückvergütung sei ein nachträglicher Preisnachlass 95) (bei Bezugsgenossenschaften), kann nicht ohne weiteres zugestimmt werden.

Wenn sich auch die Warenrückvergütung bei Einkaufsgenossenschaften wirtschaftlich wie ein nachträglicher Preisnachlass auswirken mag (bei Absatzgenossenschaften wie eine Preisnachzahlung), so darf doch nicht übersehen werden, dass die Gewährung einer Rückvergütung zunächst einmal die Erzielung eines Überschusses voraussetzt. Von massgebendem Einfluss auf die Erzielung eines Überschusses ist aber die Aufwandsgestaltung des Genossenschaftsbetriebes; hierdurch scheidet also ein unmittelbarer Zusammenhang mit den Warenpreisen aus. Auch in der Einheitlichkeit der Warenrückvergütung kommt zum Ausdruck, dass sie kein Bestandteil des Preises, d.h. der Artikel- oder Handelsspanne ist, sondern eine Ausschüttung aus dem Gesamtüberschuss, der sich im Laufe des Geschäftsjahres aus der Vielzahl der Geschäftsvorfälle und den hierbei anfallenden Erträgen und Aufwendungen ergibt. Die Warenrückvergütung ist also keine "Warenpreisrückvergütung".

Unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten bezeichnet Henzler Reinhold 96) als Warenrückvergütung "die von einer Genossenschaft im Laufe einer Geschäftsperiode durch den gesamten Geschäftsbetrieb erzielte, um die Summe der Verzinsung der Geschäftsanteile und die Zuweisung an Reserve- und andere Konten verminderte und auf die Mitglieder im Verhältnis ihrer im Laufe der Geschäftsperiode

---

95) Z.B. Kolbe Hans, Die Körperschaftsteuer der Genossenschaften, Siegburg 1949, S.19;
Klein Friedrich; Das Steuerrecht der Genossenschaften, in Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Bd.I, Neuwied/Rhein 1951 S.208 ff.
Blümich-Klein-Steinbring: Körperschaftsteuergesetz, Berlin und Frankfurt/Main 1956, zu § 23, Bem.41 ff.

96) Die Rückvergütung der Konsumvereine, betriebs- und finanzwirtschaftliche Forschungen, II. Serie Heft 44, Industrieverlag Spaeth u. Linde, Berlin und Wien 1929, S.25, 56.

mit der Genossenschaft getätigten Umsätze 97) verteilte Nettoerübrigung".

Die Warenrückvergütung ist also weder Preisbestandteil noch Gewinnverteilung sondern ein Rechtsinstitut eigener Art. Auf Grund ihrer besonderen Rechtsnatur ist die Genossenschaft durch den in § 1 GenG gesetzlich festgelegten Förderungszweck hinsichtlich der Verfügung über ihr Jahresergebnis gebunden. Jeder in der Jahresrechnung der Genossenschaft ausgewiesene Überschuss ist kraft Gesetzes von vornherein mit der Auflage belastet, ihn insoweit den Mitgliedern zuzuführen, als er aus einem Leistungsaustausch zwischen Genossenschaft und Mitglied herrührt und den notwendigen Betriebsaufwand -wozu auch eine angemessene Reservebildung gehört- übersteigt 98).

Der Anspruch auf Beteiligung am Überschuss der Genossenschaft in der Form der Warenrückvergütung ist ein sich aus § 1 GenG zwingend ergebendes, durch das Jahresabschlussergebnis bedingtes Recht der Mitglieder. Die Warenrückvergütung wird von § 19 GenG nicht erfasst und ist demgemäss weder handelsrechtlich noch ertragsteuerrechtlich Gewinnverteilung. Das Recht der Mitglieder auf Überschussverteilung ist bedingt durch das Vorhandensein eines Überschusses am Jahresschluss und die eigene Inanspruchnahme der genossenschaftlichen Einrichtungen sowie betagt durch die Beschlussfassung des zuständigen Organs 99), das nach der hier vertretenen Auffassung in der Regel der Vorstand ist.

Zusammenfassend ist also die Warenrückvergütung als Ausfluss des Förderungsauftrages gemäss § 1 GenG. ein genossenschaftskonformes Leistungsäquivalent, eine dem Wesen der Genossenschaft eigentümliche Art der Verteilung des im Geschäftsverkehr mit den Mitgliedern als Kunden oder Lieferanten der Genossenschaft

---

97) Es handelt sich um einen Grundsatz der genossenschaftlichen Überschussverteilung, der bereits in § 22 der Satzung der "Redlichen Pioniere von Rochdale" (1844) verankert war. Es wird hier, wenn auch nur ganz instinktiv und unbewusst aber unbeirrbar auf das Wesen der Genossenschaft durch den Gedanken hingewiesen, dass es bei dieser Unternehmungsform nicht so sehr auf die Einlagen als auf die Inanspruchnahme der Unternehmung seitens der Mitglieder ankomme und demzufolge auch der Überschuss nicht im Verhältnis der Einlagen, sondern in dem der Mitwirkung zu verteilen sei.

98) Vgl. Schubert Rolf, Der Betriebsberater 1959, S.225.
Derselbe: Die steuerliche Problematik der Warenrückvergütung -in "Die genossenschaftliche Rückvergütung"- Band XII der Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Karlsruhe 1961

99) Vgl. hierzu auch Menzel Bernhard: BlfG 1960 S.11; Der Betrieb 1959, Heft 18 S.507; Wirtschaft und Wettbewerb 1960, Heft 3, S.174.
Derselbe: Überschussverteilung in der Genossenschaft -in "Die genossenschaftliche Rückvergütung"- Band XII der Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Karlsruhe 1961.

erzielten Überschusses und steht in keiner direkten Verbindung mit dem für eine Ware gezahlten Preis 100).

II) Steuerrechtlich

Aus dem steuerlichen Blickwinkel kommt es entscheidend darauf an, ob die Warenrückvergütung Gewinnverwendung oder Betriebsausgabe gemäss § 4 Abs.4 EStG ist.

Nach der Rechtsprechung des Preussischen Oberverwaltungsgerichts -so Urteil vom 24.4.1906 (Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts Bd.49 S.61)- verteilt ein Konsumverein durch die Warenrückvergütungen (sogenannte Kundengewinne) keinen gewerblichen Gewinn an seine Mitglieder. Der RFH sah in Kaufpreisvergütungen einer nicht steuerbegünstigten Genossenschaft an ihre Mitglieder dagegen eine Gewinnausschüttung, auch wenn den Genossen ein Rechtsanspruch auf die Rückvergütungen zusteht (Entscheidung vom 19.7.1938, RStBl. S.879).

Der BFH führt in dem Urteil vom 25.8.1953 (BStBl.III 1954 S.36) dazu aus: "Die Beurteilung hängt davon ab, ob man in den Beträgen, die in Form von Warenrückvergütungen (Kaufpreisrückvergütungen) den Genossen zufliessen, das Ergebnis eines auf Gewinn gerichteten Strebens der Genossenschaft oder Sparbeträge der Genossen erblickt, für die die Genossenschaft dann wirtschaftlich betrachtet kein selbständiges Erwerbsunternehmen darstellt, sondern lediglich eine ihnen gegebenenfalls ihren landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieben, dienende Vereinigung.

§ 5 Abs.1 der VO vom 8.12.1939 (RStBl. S.1189) und § 36 Abs.3 KStDV 1950 erkennen die Warenrückvergütungen an die Genossen unter bestimmten Voraussetzungen als Betriebsausgaben an. Der Verordnungsgeber hat sich damit der Auffassung angeschlossen, dass die Genossenschaft sich in ihrer wirtschaftlichen Zielsetzung von den Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaft mbH) unterscheidet. So wurden die Begriffe "Gewinnausschüttung" und "Betriebsausgaben" des Einkommensteuerrechts nicht verändert, der Verordnungsgeber hat sich vielmehr lediglich für eine mögliche wirtschaftliche Würdigung entschieden. Nach den Grundsätzen der dynamischen Bilanz können Betriebsausgaben bilanzmässig schon vor ihrer Verausgabung berücksichtigt werden, wenn sie Aufwand geworden sind.

Die Grundlage der Warenrückvergütungen ist bei dieser Betrachtungsweise die Verpflichtung der Genossenschaft, den bei den Waren erzeilten Überschuss in der Hauptsache den Genossen zugute kommen zu lassen. Der Beschluss der Generalversammlung, der die Warenrückvergütungen zahlenmässig genau festsetzt, bedeutet darnach lediglich die Durchführung dieser Verpflichtung. Die Verpflichtung

---

100) So auch Lang-Weidmüller, Kommentar zum Genossenschaftsgesetz, Berlin 1959, S.56.

ruht auf dem Jahresergebnis, wie es sich für den Bilanzstichtag darstellt".

Der BFH sieht in dieser Entscheidung als kompetentes Organ für die Festsetzung der Höhe der WRV die Generalversammlung an, während nach Auffassung des Verfassers der Vorstand das normalerweise zuständige Organ ist (vgl. S.71).

Auch in seinem Gutachten vom 8.9.1953 (BStBl. 1954 III S.38) führt der Bundesfinanzhof jene Rechtsprechung und Kommentare an, die der Warenrückvergütung den Charakter einer Gewinnverteilung absprechen. Grieger vom Bundesfinanzhof äusserte in der Deutschen Steuer-Zeitung 1954 (S.72), dass die Warenrückvergütung an Genossenschaftsmitglieder weder eine Kapital-Dividende noch ein Rabatt sei, sondern eine dem Genossenschaftsrecht eigentümliche, weder nach dem Kaufpreis der einzelnen Gegenstände noch nach der Kapitalbeteiligung berechnete Form der Verteilung des den Mitgliedern gebührenden Überschusses. Eine eindeutige Stellungnahme zu dem steuerlichen Tatbestand der Warenrückvergütung hat der Bundesfinanzhof aber bisher nicht bekundet. Körperschaftsteuerlich gesehen war dies bislang auch nicht nötig, weil die Warenrückvergütungen in einem bestimmten Mass vom Verordnungsgeber als Betriebsausgaben zugelassen sind und damit eine "mögliche wirtschaftliche Würdigung getroffen wurde".

Der rechtliche Charakter der Warenrückvergütung -ob sie Gewinnbestandteil ist und damit erst durch Generalversammlungsbeschluss zu einer Verbindlichkeit der Genossenschaft wird oder ob bereits durch Beschluss eines anderen Organs ein fixierter obligatorischer Anspruch der Mitglieder an die Genossenschaft entsteht- ist dagegen steuerlich bei der Einheitsbewertung von erheblicher Bedeutung. Über diese Rechtsfrage ist zur Zeit ein Musterprozess beim BFH anhängig.

Grundsätzlich ist festzustellen, dass es jedem Unternehmen -gleichgültig ob es sich um ein erwerbswirtschaftliches Unternehmen in der Form einer juristischen Person oder Einzelfirma handelt- gestattet ist, bestimmte Aufwendungen, sofern sie gemäss § 4 Abs.4 EStG durch den Betrieb veranlasst sind, als Betriebsausgaben abzusetzen. Auch die Warenrückvergütungen stellen echte Betriebsausgaben dar; denn sie sind entsprechend der besonderen förderungswirtschaftlichen Struktur der Genossenschaft durch den Betrieb derselben veranlasst. Man muss in diesem Zusammenhang die Genossen primär als Geschäftsfreunde der Genossenschaft ansehen und nicht als Gesellschafter. Die Schwierigkeit liegt also wieder einmal mehr in der Doppelnatur der Genossen. Gemäss § 35 Abs.1 Satz 1 KStDV 1958 sind Warenrückvergütungen solche Vergütungen, die unter Bemessung nach der Höhe des Warenbezugs bezahlt sind. Ein anderer Verteilungsschlüssel ist ausgeschlossen - z.B. die Höhe der Geschäftsguthaben, die Anzahl der übernommenen Geschäftsanteile, die Dauer der Mitgliedschaft u.a. Dies leuchtet auch ohne weiteres ein; denn die Warenrückvergütung kann man nur in Zusammenhang mit der Betriebsbeteiligung sehen. Sie hängt damit zum Teil auch von der Preispolitik der Genossenschaft ab. Die Frage "Rückvergütung oder aktive Preispolitik mittels Spannensenkung" lässt sich aber nicht schlechthin in dem einen oder anderen Sinne beantwor-

ten, denn das Rückvergütungssystem ist nicht nur eine Überschuss-Verteilungsmethode, sondern ihm liegt auch und vor allem ein genossenschaftliches Vorsichtsprinzip zugrunde.

Wie Henzler Reinhold überzeugend nachweist, ist betriebswirtschaftlich zwischen der auf den Einzelpreis bezogenen Artikelspanne und der auf den Gesamtbetrag bezogenen Betriebsspanne zu unterscheiden. "Man kann nicht unter Handelsspanne nur die Artikelspanne verstehen und daraus schliessen, dass die Rückvergütung zu keiner Spannensenkung führe. Der als Rückvergütung ausgeschüttete Betrag resultiert als Teil des Überschusses aus der in einer Rechnungsperiode erzielten effektiven Betriebsspanne ..... . So stellt die Rückvergütung eine echte Senkung der effektiven Betriebsspanne dar". Damit ist unter betriebswirtschaftlichen Aspekten zugleich nachgewiesen, dass die Rückvergütung ihrer Natur nach ebenso Betriebsausgabe ist, wie etwa ein nachträglich gewährter Umsatzbonus, den ein Unternehmer seinen Kunden auf ihre Gesamtbezüge einräumt. Auch der Jahresumsatzbonus bei Markenartikelherstellern stellt eine Rückgewährung dar, die hinsichtlich der Nachträglichkeit ihrer Feststellung durchaus als Parallele zur überschussbedingten Warenrückvergütung in Betracht zu ziehen ist und deren steuerliche Behandlung als Betriebsausgabe ausser jedem Zweifel steht. Das gleiche gilt z.B. auch von der gewinnabhängigen Tantieme, die bereits in dem Jahr eine steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe ist, für das sie gewährt wird, und zwar auch dann, wenn sie erst nach Beendigung des Geschäftsjahres beschlossen wird. Dabei wird immer unterstellt, dass es sich um Steuerpflichtige handelt, die unter § 4 Abs.1 oder § 5 EStG (die Genossenschaften gehören zu den letzteren) fallen; denn bei diesen kommt es für den Begriff der Betriebsausgabe nicht auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Ausgabe sondern nur darauf an, wann die Ausgabe Aufwand geworden ist (vgl. S.95).

Selbst wenn das Körperschaftsteuerrecht den § 35 KStDV nicht enthielte, müsste also schon nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen die nach der Betriebsbeteiligung bemessene Rückvergütung als abzugsfähige Betriebsausgabe gemäss § 4 Abs.4 EStG anerkannt werden. Es ist demnach zumindest ungenau, wenn nicht falsch, von der "Steuerfreiheit" der nach § 35 KStDV ausgeschütteten Warenrückvergütung zu sprechen. Denn die Rückvergütung ist ebensowenig steuerfrei, wie es alle anderen Betriebsausgaben sind. Sie gehört zu den durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs.4 EStG., die zu einer Minderung des Steuerbilanzgewinnes führen und auf deren steuerliche Berücksichtigung die Genossenschaft einen Rechtsanspruch hat.

3) UNTERSCHIED GEGENÜBER RABATTEN, BONI, PRÄMIEN UND SKONTI 101)

Über die tiefgreifenden Unterschiede zwischen Warenrückvergütungen und Rabatten herrscht vielfach Unklarheit, die nicht zuletzt ihren Grund darin hat, dass der Gesetzgeber in dem Gesetz über Preisnachlässe (Rabattgesetz) vom 25.11.1933 die rechtliche Gleichbehandlung und Gleichstellung von Rabatten und Warenrückvergütungen bei Konsumgenossenschaften anordnete und sanktionierte. Nach § 5 dieses Gesetzes in der Fassung vom 21.7.1954 dürfen bei Konsumgenossenschaften Rabatte und Warenrückvergütungen an Mitglieder zusammen 3 % des Umsatzes mit Mitgliedern nicht übersteigen; Nichtmitgliedern dürfen Warenrückvergütungen überhaupt nicht gewährt werden, wohl aber Rabatte bis zu 3 % 102).

Unter Rabatt versteht man im allgemeinen die Ermässigung eines bestimmten Preises um einen bestimmten Betrag, der in der Regel in einem Vomhundertsatz des Preises ausgedrückt wird. Entsprechend definiert § 1 Abs.2 des Rabattgesetzes als Preisnachlässe im Sinne dieses Gesetzes "Nachlässe von den Preisen, die der Unternehmer ankündigt oder allgemein fordert oder Sonderpreise, die wegen der Zugehörigkeit zu bestimmten Verbraucherkreisen, Berufen, Vereinen oder Gesellschaften eingeräumt werden. " Es handelt sich also um Nachlässe von den Verkaufspreisen, die der Verkäufer dem Käufer im Einzelfall gewährt. Diese Nachlässe sind ein Verzicht des Verkäufers auf einen Teil des kalkulierten Verkaufspreises.

Wirtschaftlich stellt sich der Rabatt als reines Wettbewerbsmittel im Konkurrenzkampf dar 103). Anders die Warenrückvergütung. Wenn auch nicht verkannt

---

101) Vgl. hierzu auch Trescher Karl: Preisrechtliche und wettbewerbsrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Warenrückvergütung -in "Die genossenschaftliche Rückvergütung"- Band XII der Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Karlsruhe 1961

102) Obwohl die genossenschaftliche Rechtsform eine einheitliche Betrachtung erfordert, muss doch hervorgehoben werden, dass zwischen den einzelnen Genossenschaftsgruppen im Wirtschaftsziel und im Verhältnis Selbsthilfeunternehmen - Mitglied erhebliche Unterschiede bestehen. So ist auch die Warenrückvergütung der gewerblichen Genossenschaften steuerlich anders zu werten als die der Konsumgenossenschaften, nicht zuletzt, da die Warenrückvergütung dort, wo die Mitglieder Unternehmer (Einzelhändler und Handwerker) sind, der Versteuerung bei den Empfängern unterliegt, während dies bei den Konsumgenossenschaften nicht der Fall ist.

103) Soweit der als Rabatt angekündigte Betrag -wie es aus optischen Gründen gelegentlich geschieht- vorher bei Vornahme der Kalkulation dem Preis zugeschlagen und so den Käufern ein Preisnachlass nur vorgetäuscht wird, der in Wirklichkeit gar nicht vorhanden ist, liegt kein echter Rabatt, sondern eine Preisverschleierung vor, die zu den unlauteren Geschäftsgebarungen gehört.

wird, dass die Warenrückvergütung in gewissem Sinne auch die Funktionen eines Wettbewerbsmittels erfüllen -für viele wird die Aussicht auf Teilnahme an der Verteilung des im Laufe eines Geschäftsjahres erwirtschafteten Überschusses bestimmend für ihren Beitritt zu einer Genossenschaft sein-, so sind sie doch im Gegensatz zum Rabatt nicht nur Wettbewerbsmittel, sondern erfüllen in erster Linie Funktionen, die mit den spezifischen Wirtschaftsmethoden eines genossenschaftlichen Unternehmens verbunden sind.

Der Rabatt ist grundsätzlich ein ausschliesslich vom Willen des Verkäufers abhängiger Nachlass auf den angekündigten oder allgemein geforderten Verkaufspreis in jedem einzelnen individuell bestimmten Verkaufsfall. Der Vorgang der Rabattgewährung wickelt sich nur auf der Preisebene ab und knüpft an jede einzelne Lieferung oder Leistung an. Er ist vom Betriebsergebnis losgelöst und unabhängig; denn ein solcher Preisnachlass wird grundsätzlich ohne Rücksicht auf das Ergebnis des Geschäftsjahres gewährt. Der Rabatt stellt keine Beteiligung des Käufers am Gewinn des Unternehmens des Verkäufers dar, sondern charakterisiert sich vielmehr als Abgeltung einer vom Käufer dem Verkäufer gegenüber erbrachten besonderen Leistung. Der Barzahlungsrabatt ist z.B. eine Belohnung für prompte Bezahlung, die den Verkäufer in die Lage versetzt, sofort wieder über diese Mittel zu verfügen und ihm dazu das Aussenstandsrisiko erspart. Der Mengenrabatt ist eine Belohnung für die Abnahme grösserer Mengen, wodurch sich die Lagerhaltungskosten des Verkäufers mindern und zusätzlich eine Umsatzsteigerung erzielt werden kann. Durch den sogenannten Treuerabatt wird der Kunde als ständiger Abnehmer belohnt, wodurch dem Verkäufer sicherere Dispositionsmöglichkeiten erwachsen.

Zusammenfassend ist also der Rabatt ein aus egoistischen Motiven gewährter Preisnachlass des Verkäufers an einen ihm über den Verkaufsvorgang nicht weiter verbundenen Kunden. Das Ziel der Nachlassgewährung ist bei der grundsätzlich entgegengesetzten Interessenlage der am jeweiligen Kaufabschluss Beteiligten nicht darauf gerichtet, den Kunden am Geschäftsgewinn des Verkaufs teilhaben zu lassen, sondern darauf, mit Hilfe der vom Verkäufer zunächst in Kauf genommenen Gewinnminderung letztlich doch nur den Umsatz und die Rentabilität des Unternehmens des Verkäufers zu steigern und ihm infolgedessen einen erhöhten Endnutzen zu erbringen.

Die Gegenüberstellung der Ausführungen über das Wesen der Warenrückvergütung (S. 68 ff) zeigt deutlich ihren grundlegenden Unterschied gegenüber dem Rabatt.

Fortsetzung von 103)

Auch bei Genossenschaften trifft man hinsichtlich der WRV ab und zu die Meinung, die WRV müsse im Preis mit einkalkuliert sein. Diese Gedanken haben -aus welchen Gründen auch immer- stets eine gewisse "Warenrückvergütungspolitik" im Auge, verkennen aber völlig das Wesen der WRV.

Während Rabatte also Preisnachlässe für bestimmte Warenumsätze im einzelnen Falle sind, ungeachtet der Tatsache, ob das Unternehmen ein positives Ergebnis erzielt bzw. erzielt hat oder nicht, bezieht sich die Warenrückvergütung niemals auf den dem einzelnen Umsatz zugrundeliegenden Preis, sondern auf den in einer gewissen Zeiteinheit (Geschäftsjahr) getätigten Gesamtumsatz. Zwar besteht dieser Gesamtumsatz ebenfalls nur aus einer Summe von Einzelpreisen, so dass hier noch kein besonderer Unterschied zu erblicken ist. Das Entscheidende ist aber, dass bei der WRV diese Summe der Einzelpreise = Umsatz nur eine Bemessungsgrundlage für die Verteilung des Überschusses darstellt, während der Rabatt stets ein direkter Nachlass auf einen bestimmten Preis ist. Bei der Warenrückvergütung fehlt der unmittelbare Zusammenhang mit den einzelnen Kaufgeschäften und damit mit dem einzelnen Kaufpreis. Im Gegensatz zum Rabatt ist die WRV nicht vom Geschäftsergebnis losgelöst. Sie hat vielmehr einen positiven Erfolg in Gestalt eines Überschusses zur Voraussetzung. Erzielt eine Genossenschaft keinen Überschuss, so kann sie auch vernünftigerweise keine WRV gewähren 104).

Auch die Steuerrechtsprechung hat sich mit dem Unterschied zwischen WRV und Rabatt auseinandergesetzt. In dem RFH-Urteil vom 28.4.1942 (RStBl. S.674) wird herausgestellt, dass sich der Rabatt nach dem geforderten Preis, die WRV nach dem getätigten Umsatz richtet. Im einzelnen führte der RFH aus: "Die Genossenschaft erstattet den Genossen 3 v.H. aufgrund ihrer Umsätze ohne Rücksicht darauf, ob z.B. gerade die für den Erwerb der einzelnen Waren entrichteten Preise zur Bestreitung der der Genossenschaft erwachsenen Kosten ausgereicht haben und die Genossenschaft nicht etwa gezwungen war, für die Gewährung dieser 3 v.H. auf die bei dem Verkauf von anderen Bedarfsgegenständen erzielten Gewinne zurückzugreifen. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den einzelnen Verkäufen und den gewährten Rückvergütungen ist daher nicht gegeben. Damit entfällt auch die Möglichkeit, in den Rückvergütungen Rabatte (Barzahlungsnachlässe) zu sehen".

Wenn also festgestellt wird, dass die WRV der Anteil der Genossen an der von der Genossenschaft erzielten Erübrigung ist -also ein Betrag, der zur Deckung der durch den genossenschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlassten Aufwendungen und

---

104) Da der Überschuss auf dem Einkommen beruht, kann sich in der Bilanz nach Berücksichtigung der auszuschüttenden WRV durchaus ein Verlust ergeben. Wirtschaftlich gesehen erscheint es aber bedenklich, eine WRV auf Kosten der genossenschaftlichen Substanz zu gewähren. Die Ausschüttung einer WRV ist daher nur sinnvoll, wenn sie tatsächlich die Substanz der Genossenschaft nicht nur nicht angreift, sondern darüber hinaus auch angemessene Zuführungen zu den Rücklagen und damit eine Stärkung des Eigenkapitals ermöglicht. In Krisenzeiten haben sich stets Genossenschaften mit einem entsprechenden Eigenkapitalpolster bestens bewährt und ihren Mitgliedern dadurch besser dienen können, als kapitalmässig schwache Genossenschaften.

zur Auffüllung der Reserven von der Genossenschaft zunächst einbehalten worden war, aber nicht verbraucht wurde- ohne dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem einzelnen Verkauf und der gewährten Rückvergütung besteht 105), so ist hiermit gleichzeitig dargetan, dass die WRV auch nicht wie der Rabatt eine besondere Gegenleistung des Verkäufers, eine Belohnung für ein erwünschtes Verhalten des Kunden ist. Sie steht nicht im Verhältnis von Leistung und Gegenleistung und ist praktisch die Rückgewähr eines gleichsam von den Genossen ihrer Genossenschaft zur Verfügung gestellten Betriebsvorschusses, der, wie sich am Geschäftsjahresschluss herausstellt, zur Stärkung und Fortführung des genossenschaftlichen Geschäftsbetriebes nicht erforderlich ist und deshalb den Mitgliedern wieder zur freien Verfügung steht.

Im Gegensatz zum Rabatt stehen sich bei der WRV nicht zwei Partner mit einander entgegengesetzten Interessen gegenüber. Es ist nur das eine unteilbare Wirtschaftsgebilde der Genossenschaft vorhanden, das zwar rechtstechnisch in die Form einer selbständigen juristischen Person gekleidet, wirtschaftlich aber als unselbständiges Förderungsunternehmen, als Hilfsgesellschaft der einzelnen Erwerbs- oder Hauswirtschaften der Genossen mit der Gesamtheit der Genossen identisch ist. Anders als beim Rabatt ist die Gewährung der WRV nicht ausschliesslich vom Willen des Verkäufers -hier der Genossenschaft- abhängig, sondern den Genossen steht, wie früher schon ausgeführt (vgl. S.71), ein Rechtsanspruch auf die WRV zu.

Das Rabattgesetz kennt grundsätzlich zwei Rabattformen: den Barzahlungsnachlass (§ 2) und den Mengennachlass (§ 7). Während man in der Praxis unter "Rabatt" im allgemeinen den sofortigen Preisnachlass versteht, wird der nachträgliche Preisnachlass im Wirtschaftsleben häufig als Bonus oder Prämie bezeichnet. Diese Nachlässe werden oft nach Warengruppen, Umsatzhöhe oder anderen Merkmalen gestaffelt. Grundsätzlich handelt es sich aber auch hier um Rabatte, so dass für sie ebenfalls das oben Ausgeführte zutrifft. Der Skonto ist dagegen eine Funktion der Zahlungszeit. Er ist ein in Prozentsätzen ausgedrückter handelsüblicher oder vereinbarter Preisabzug, der einem Käufer gewährt wird, wenn er innerhalb der sogenannten Kassafrist Zahlung leistet. Daher ist er nicht nur eine Zinsenvergütung für vorzeitige Zahlung, sondern enthält auch eine Vergütung für den Wegfall des Kreditrisikos.

Besonders hohe Skontosätze enthalten meist Rabatte in versteckter Form. Die Preisnachlässe mindern beim gewährenden Kaufmann stets die Einnahmen. Diese werden in der verminderten Höhe der Besteuerung zugrunde gelegt. Die Preisnachlässe sind demnach bei der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer abzugsfähig.

---

105) Bredehöft Klaus: Das Wesen und die Bedeutung der genossenschaftlichen Warenrückvergütung, (Diss.) Hamburg 1947, S.20

C) ZUR GLEICHBEHANDLUNG VON MITGLIEDERN UND NICHTMITGLIEDERN BEI DER GEWÄHRUNG VON RABATTEN ODER SONSTIGEN VORTEILEN

Alle diese Preisnachlässe können auch die Genossenschaften ihren Kunden gewähren. Da die Kunden der gewerblichen Warengenossenschaften aber regelmässig ihre Mitglieder sind, tritt hier das steuerliche Problem der verdeckten Gewinnausschüttung wieder zutage (vgl. S.31 ff.). Demnach dürfen von einer Genossenschaft Barzahlungs-, Mengen-, Treue- oder Sonderrabatte an Mitglieder und Nichtmitglieder nur nach gleichen Grundsätzen gewährt werden. Dies gilt auch für Skonti wie für die Gewährung von Staffelrabatten aufgrund unterschiedlicher Mengenbezüge, die erst am Ende des Geschäftsjahres zur Errechnung und Ausschüttung kommen. In all diesen Fällen ist die Absetzung als Betriebsausgabe nur dann möglich, wenn es sich um echte Verpflichtungen, die aus den Geschäftsbedingungen oder sonstigen Vereinbarungen zu ersehen sind, handelt. Zur steuerlich klaren Abgrenzung zwischen der Warenrückvergütung und den marktkonformen Mitteln des Wettbewerbs zur Steigerung oder Erhaltung der Umsätze in der Form von Rabatten nahm der BdF mit Erlass vom 27.3.1956 (IV B/4 S.2515-/23/56) im einzelnen Stellung 106). Danach sind steuerlich abzugsfähige Barzahlungsrabatte jeweils handelsübliche, von der Rechnung abgesetzte, sofort gewährte Preisnachlässe,die Mitglieder und Nichtmitglieder nach gleichen Grundsätzen erhalten müssen. Umsatzprämien, Boni und Treuerabatte sind von Genossenschaften steuerlich nur dann abzugsfähig, wenn sie ebenfalls handelsüblich sind, im voraus ohne Rücksicht auf das Jahresergebnis zugesagt, Mitgliedern und Nichtmitgliedern nach gleichen Grundsätzen gewährt und "vierteljährlich" abgerechnet werden.

Ob das Erfordernis der vierteljährlichen Abrechnung entscheidend sein kann und einer gerichtlichen Nachprüfung standhalten würde, ist stark zu bezweifeln, da es sich in der Praxis nur sehr schwer durchführen lässt und darüber hinaus Umsatzboni in der Privatwirtschaft regelmässig erst am Ende des Geschäftsjahres gewährt werden. Für Genossenschaften kürzere Abrechnungsperioden vorzuschreiben, dürfte aber gegen den im Steuerrecht zu beachtenden Gleichheitsgrundsatz verstossen.

Die an Mitglieder gewährten Rabatte müssen im Zweckgeschäft verdient sein. Werden Gewinne aus Nebengeschäften (vgl. S.56) in Form von Rabatten an Mitglieder ausgeschüttet, besteht die Gefahr, dass die Finanzverwaltung hierin eine verdeckte Gewinnausschüttung erblickt. Das gleiche dürfte auch dann gelten, wenn zufolge hoher Gewinne aus Nebengeschäften im Zweckgeschäft äusserst niedrig kalkuliert wird, weil die im Zweckgeschäft anfallenden Aufwendungen mit den Gewinnen aus den Nebengeschäften gedeckt werden. Soweit also eine aktive Preispolitik nur durch entsprechende Gewinne aus Nebengeschäften möglich ist, muss

---

106) Auf diesem Erlass beruhen in Bayern die FME vom 28.3.1956 (S.2515-85/3-13 464) und vom 13.9.1956 (S.2515-85/5-55 106)

ebenfalls mit der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung gerechnet werden.

Die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach Mitglieder und Nichtmitglieder bei der Gewährung von Rabatten stets gleich zu behandeln sind, muss als überspitzt angesehen werden. Es dürfte doch jeder Genossenschaft unbenommen sein, einen Teil des Überschusses ihren Mitgliedern ohne steuerliche Nachteile vorweg in Form einer auf sämtliche Bezüge gleichmässig gewährten Sondervergütung zukommen zu lassen, wenn sich dieser Betrag im Rahmen der steuerlich abzugsfähigen Höchstgrenze für WRV an Mitglieder bewegt. Hierdurch würde gewährleistet, dass keine Gewinne aus Nichtmitglieder- oder Nebengeschäften in der Form von Rabatten unversteuert an die Mitglieder gelangen. In steuerlicher Hinsicht wäre also nur darauf zu achten, dass die Vorteile, die den Mitgliedern in Form eines niedrigeren Preises zufliessen, stets im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet sein müssen (vgl. Zahlenbeispiele S.83 ff.). Diese den Mitgliedern während des Geschäftsjahres zugeflossenen Vorteile müssten steuerlich genauso behandelt werden, wie eine Bevorschussung der WRV. Gegen Abschlagszahlungen auf die WRV kann steuerlich aber nichts eingewendet werden. In Abschnitt 65 Abs.10 KStR 1958 wird sogar in einem Beispiel angenommen, dass ein Teil der WRV schon während des Geschäftsjahres an die Mitglieder gewährt worden sei 107). Auch in einer Mitteilung des Finanzamtes für Körperschaften, München, vom 16.12.1954 an eine Absatzgenossenschaft heisst es:

"Gezahlte Überpreise können -vorbehaltlich anderer Entscheidungen der Rechtsmittelbehörden- als Warenrückvergütungen nur unter folgenden Voraussetzungen anerkannt werden:

a) Es muss ein ordnungsgemässer Beschluss vorliegen, dass es sich bei den gezahlten Überpreisen um Vorauszahlungen auf Warenrückvergütung handelt, die nach Ablauf des Wirtschaftjahres endgültig beschlossen wird. Dieser Beschluss muss vor Ablauf des Kalenderjahres, für das die Besteuerung durchgeführt wird, gefasst worden sein.
b) Der Beschluss über die endgültige Höhe der Warenrückvergütung muss die Vorauszahlungen mit einschliessen. Die Vorauszahlungen sind mit den endgültigen Beträgen zu verrechnen. Zuviel gezahlte Beträge sind gegebenenfalls von den Mitgliedern zurückzufordern."

---

107) Auch Paulick Heinz führt in "Warenrückvergütung ihr Wesen und ihre steuerliche Behandlung" Neuwied/Rhein 1951, S.43 an: "Im übrigen hat sich gerade in neuerer Zeit vielfach bei den Genossenschaften die Gepflogenheit eingebürgert, den Mitgliedern für kürzere Abrechnungszeiträume Vorschüsse auf die erst am Jahresschluss festzustellende Rückvergütung zu gewähren".

Ob, wie das Finanzamt meint, für die Vorweggewährung von Vorteilen an Mitglieder ein besonderer Beschluss vorliegen muss, ist m.E. nicht unbedingt erforderlich. Entscheidend kann nur sein, dass sich die Vorteile gleichmässig auf die Betriebsbeteiligung erstrecken und im Rahmen des steuerlich zulässigen Warenrückvergütungsbetrages an Mitglieder liegen. Zwei Zahlenbeispiele sollen dies verdeutlichen:

1. Überschuss einer Genossenschaft am Jahresende: DM 50 000,--
   An Mitglieder während des Geschäftsjahres auf sämtliche Bezüge gewährte Sofortrabatte DM 10 000,-- 108)
   Nichtmitglieder erhielten keine Rabatte
   Anteil des Mitgliederumsatzes am Gesamtumsatz 80 % 109)

   Die Abzugsfähige WRV errechnet sich demnach wie folgt:

Am Jahresende vorhandener Überschuss	DM 50 000,--
+ an die Mitglieder während des Geschäftsjahres gewährte Rabatte (praktisch eine bevorschusste WRV)	DM 10 000,--
Überschuss im Sinne des § 35 KStDV	DM 60 000,--
davon wären 80 % an Mitglieder ausschüttungsfähig	DM 48 000,--
in Form von Rabatten haben die Mitglieder schon erhalten	DM 10 000,--
so dass als WRV an die Mitglieder noch ausgeschüttet werden können	DM 38 000,--

Die während des Geschäftsjahres gewährten Sofortrabatte von DM 10 000,-- können also keinesfalls als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen werden, weil sie im Rahmen des an die Mitglieder ausschüttungsfähigen Überschusses liegen. Wären die Sofortrabatte nicht gewährt worden (wie es die derzeitige steuerliche Beurteilung erfordert), so käme im Endergebnis nichts anderes heraus. In diesem Fall dürften die vollen DM 48 000,-- steuerfrei an die Mitglieder ausgeschüttet werden.

2. Zur weiteren Illustration sei noch ein Beispiel aus der Praxis angeführt, bei dem das Finanzamt unverständlicherweise eine verdeckte Gewinnausschüttung ange-

108) Dies könnte auch der "Mehrbetrag" an Rabatten sein, um den die Mitglieder günstiger gestellt waren als die Nichtmitglieder; diese Beträge müssten jeweils durch Verbuchung auf gesonderten Konten festgehalten werden.

109) Bei Ermittlung dieses Prozentsatzes dürfen die vorweg gewährten Sofortrabatte weder den Gesamtumsatz noch den Mitgliederumsatz gekürzt haben, weil sich sonst ein falscher Prozentsatz ergibt.

nommen hat (die Zahlen stimmen nicht mit den tatsächlichen überein): Eine Genossenschaft vermietete zur Abhaltung von Messen eine Halle mit 10.000 qm, wobei Mitglieder einen qm-Preis von DM 10,--, Nichtmitglieder einen qm-Preis von DM 15,-- zahlen mussten. Der Anteil des Mitgliederumsatzes am Gesamtumsatz betrug 80 % 110), d.h. also 8.000 qm wurden von Mitgliedern und 2.000 qm von Nichtmitgliedern gemietet. Der Überschuss betrug am Geschäftsjahresende DM 20.000,--. Eine WRV wurde nicht gewährt. Der verbliebene Reingewinn wurde den Rücklagen zugewiesen.

Das Finanzamt sah nun in der billigeren Überlassung der Standplätze an die Mitglieder eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von DM 40.000,-- (Nichtmitglieder hätten zahlen müssen:
8.000 qm x DM 15,-- = DM 120.000,--, die Mitglieder brauchten aber nur zu bezahlen:
8.000 qm x DM 10,-- = DM 80.000,--).
Die abzugsfähige Rückvergütung würde sich wie folgt errechnen:

Am Jahresende vorhandener Überschuss	DM 20.000,--
+ an die Mitglieder gewährter Vorteil gegenüber den Nichtmitgliedern (8.000 qm x DM 5,--)	DM 40.000,--
Überschuss im Sinne des § 35 KStDV	DM 60.000,--
Davon Mitgliederanteil 80 % =	DM 48.000,--

Dieser Betrag hätte also in Form einer Rückvergütung an die Mitglieder ausgeschüttet werden können, wenn sie zunächst ebenfalls DM 15,-- pro qm bezahlt hätten. Sie haben aber tatsächlich schon einen Vorteil in Form billigerer Miete in Höhe von DM 40.000,-- erhalten. Dieser Betrag liegt im Rahmen des ausschüttungsfähigen Höchstbetrags und kann damit unter keinen Umständen als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen werden. Die Genossenschaft hätte im Gegenteil noch zusätzlich DM 8.000,-- an die Mitglieder rückvergüten können.

Diese beiden Beispiele zeigen, dass die Ansicht der Finanzverwaltung, wonach bei der Gewährung von Rabatten oder sonstigen Preisnachlässen Mitglieder und Nichtmitglieder stets gleich behandelt werden müssen, in dieser Ausschliesslichkeit nicht begründet ist.

---

110) Bei der Ermittlung des Umsatzverhältnisses muss der qm-Preis einheitlich für sämtliche Mieter mit DM 15,-- angenommen werden, weil man sonst zu einem Ergebnis kommt, das der tatsächlichen Beanspruchung durch Mitglieder und Nichtmitglieder nicht entspricht.

D) WARENRÜCKVERGÜTUNG UND FESTPREISE

Eine Rabattgewährung auf gesetzlich oder behördlich angeordnete Festpreise ist unstreitig verboten. In diesem Sinn hat der frühere Reichskommissar für die Preisbildung im Jahre 1938 eine diesbezügliche Anfrage der Industrie- und Handelskammer bei der Reichswirtschaftskammer wie folgt beschieden 111): "Auf Waren, für die ein Festpreis angeordnet ist, dürfen Rabatte nicht gewährt werden. Der Sinn der Festpreisanordnung geht dahin, eine Abweichung von den festgesetzten Preisen weder nach oben noch nach unten zuzulassen. Die Vorschriften des Rabattgesetzes stehen nicht entgegen, denn das Rabattgesetz verfolgt nicht den Zweck, die Erlaubnis zur Rabattgewährung gesetzlich zu verankern, sondern Auswüchse des Rabattwesens zu verhindern. Es steht daher weiteren Einschränkungen der Rabattgewährung durch Preisvorschriften nichts im Wege".

Diese für Rabatte geltende Rechtsauffassung, der auch unbedenklich zuzustimmen ist, kann dagegen auf WRV'en keine Anwendung finden, wie aus dem früher dargelegten Unterschied zwischen Rabatt und WRV erhellt. Dies hat auch die Rechtsprechung betont. Schon in einer Entscheidung vom 16.7.1935 112) führte das Landgericht Berlin aus: "Die Festsetzung der Warenrückvergütung macht diesen Sondervorteil der Mitglieder nicht zu einer unzulässigen Rabattgewährung .... . Die Rückvergütung ist nichts anderes als ein Teil des Ausgleichs, welchen die einzelnen Genossen für das Risiko ihrer Beteiligung an der Genossenschaft erhalten".

Das Schiedsgericht beim Getreide-Wirtschaftsverband Schlesien hat unter dem 27.7.1936 den folgenden Schiedsspruch gefällt 113): "Aus der Stellung des Genossen als Mitglied der Genossenschaft folgt, dass es sich nicht um einen unzulässigen Nachlass auf den Mehlpreis handelt, sondern um eine in dem Wesen der Genossenschaft begründete Beteiligung am Reingewinn, einem Vermögensgegenstand, der zwar nach der juristischen Konstruktion nicht den Genossen gehört, ihnen aber wirtschaftlich zusteht. Nach welchen Berechnungsmethoden dieser ihnen gebührende Reingewinn an die Genossen verteilt wird, insbesondere ob nach der Höhe der Warenbezüge, ist gleichgültig. In keinem Falle bedeutet es eine Rückgewähr auf den einzelnen Mehleinkauf und ist deswegen nach dem Reichsmehlschlussschein nicht verboten". Auch in einem Urteil des Landgerichts I, Berlin, vom 18.2.1944 114)

---

111) Grosse Wolfram, Das Rabattgesetz; in der "Wirtschaftskartei" vom 2.12.1938 (Forkel-Verlag, Stuttgart).

112) Blätter für Genossenschaftswesen, Berlin 1935, S.674 ff.

113) Zitiert bei Pieper Karl-Henning, Die genossenschaftliche Warenrückvergütung, Diss., Breslau 1940, S.46 Anm.23.

114) Zitiert nach einer Mitteilung des Verbandes der Konsumgenossenschaften des Landes Nordrhein-Westfalen an den Wirtschaftminister des Landes Nordrhein-Westfalen vom 25.2.1950.

heisst es: "... dass tatsächlich in der Verteilung des Gewinns, wie er am Schluss des Geschäftsjahres sich feststellen lässt, auf sämtliche, in allen Waren der Genossenschaft getätigten Umsätze eines Mitglieds die Form der Beteiligung bei der Genossenschaft zugrunde liegt, die die den Genossen gewährte WRV nicht als einen im Rahmen der Preisbindungen unzulässigen Rabatt erscheinen lässt".

In all diesen Entscheidungen wird der grundsätzliche Unterschied zwischen WRV und Rabatt herausgestellt. Auch betriebswirtschaftlich ist es leicht zu erklären, dass die WRV kein Preisbestandteil des einzelnen Warenbezugs ist; denn sie ist weder dem Ertrag eines einzelnen Umsatzgeschäftes noch den Kosten einer einzelnen Ware zuzurechnen. Festpreise können also kein Hindernis für die Gewährung von WRV'en sein.

Im übrigen ist auch seitens des Bundeswirtschaftsministeriums auf dem Gebiete der staatlichen Festpreise wiederholt eindeutig herausgestellt worden, dass die Artikel mit staatlichen Festpreisen in die Berechnungsgrundlage der WRV mit einbezogen werden können -m.E. mit einbezogen werden müssen-, da es sich hier nicht um Rabatte handelt, die -abweichend von der WRV- unmittelbar mit dem Preis zusammenhängen 115).

Demzufolge kann auch seitens der Markenartikelhersteller die Ausschüttung einer WRV auf preisgebundene Artikel mit keiner Begründung angefochten werden 116). In diesem Zusammenhang sei auf den Aufsatz "WRV und Preisbindung" von

---

115) Steuerfragen der genossenschaftlichen Praxis, Wiesbaden 1956, S.10. Offenbar eine Ausnahme, die diese Regel bestätigt, stellt die unverständliche Entschliessung des Bundesministers für Wirtschaft vom 6.3.1957 - II A 4 - 845/57- dar, in der es heisst, dass nach der Verordnung PR Nr.3/57 über Preise für Backhefe vom 25.2.1957 WRV'en unzulässig seien. Durch Gewährung von WRV'en würden die Festpreise unterschritten, was nicht zulässig sei. Die Prüfungsverbände der gewerblichen Sparte seien verpflichtet, die Gewährung einer WRV aus den aus dem Hefe-Umsatz erwirtschafteten Überschüssen durch Genossenschaften, deren Warenumsatz ganz oder weit überwiegend in Backhefe besteht, mit Rücksicht auf die darin liegende Festpreisunterschreitung zu beanstanden!

116) Bei den im November 1960 in Nürnberg stattgefundenen "absatzwirtschaftlichen Gesprächen", zu denen 400 Gesprächspartner aus Wissenschaft und Praxis zusammengekommen waren, war man sich zwar darüber einig, dass die Preisbindung in der Marktwirtschaft eigentlich ein wesensfremdes Element sei; sie wurde jedoch von den meisten Diskussionsredner mit verschiedenen Begründungen bejaht. In seiner Schlussbetrachtung gab der Diskussionsleiter Prof.Dr. Bergler einigen Herstellern jedoch die Empfehlung: "Lasst die Hände von der Preisbindung". Der Markt sei heute im wirtschaftlichen Geschehen der oberste Richter.

Rechtsanwalt und Notar Dr. Willy Paul, Frankfurt a.M. hingewiesen, der im Betriebsberater vom 10.12.1958, Heft 34 S.1229 erschienen ist. Paul sieht die WRV als Preisnachlass an und kommt daher zu dem Schluss, dass ihre Gewährung auf preisgebundene Waren nicht zulässig sei. Da er mit seiner Auffassung aber auch mit den steuerlichen Vorschriften über die Voraussetzung der Abzugsfähigkeit der WRV in Konflikt kommt 117), sieht er die diesbezügliche Vorschrift als gesetzwidrig und unbeachtlich an, weil sie statt in einer Rechtsverordnung der Bundesregierung nur in den Richtlinien ausgesprochen ist. Wenn auch fraglich ist, ob diese Vorschrift tatsächlich einer finanzgerichtlichen Nachprüfung standhalten würde, so sind die Argumente, mit denen Paul die WRV als Preisnachlass kennzeichnet nicht überzeugend.

Auch das Bundeskartellamt hat zur Frage "Warenrückvergütung und Preisbindung auf der Grosshandelsstufe" am 22.9.1959 -Gesch.-Nr.B 4-512100-V-82/59- in einem anderen Sinne Stellung genommen. In diesem Verfahren, welches vom Deutschen Genossenschaftsverband (Schulze-Delitzsch) e.V. vertreten wurde, lag das Geschäftsgebaren einer preisbindenden Markenartikel-Herstellerfirma zugrunde, die die Belieferung einer Genossenschaft sowohl unmittelbar als auch mittelbar mit der Begründung ablehnte, dass die WRV die Lückenlosigkeit der Preisbindung durchbreche und dass demnach die Versagung der unmittelbaren oder mittelbaren Belieferung von Genossenschaften zu recht bestehe.

Die 4.Beschlussabteilung des Bundeskartellamtes nahm zu diesem Problem wie folgt Stellung: "Die 4.Beschlussabteilung hat das von ihr eigeleitete Verfahren noch nicht eingestellt, weil der Verdacht besteht, dass die Firma .... die von Ihnen gewährten Rückvergütungen zum Anlass nehmen will, Sie in Zukunft nicht mehr zu beliefern. Die 4.Beschlussabteilung ist der Ansicht, dass der Ausschluss der WRV nicht Gegenstand eines Preisbindungsvertrages sein kann, weil es sich bei ihr nicht um einen Preisbestandteil, sondern um eine Überschussverteilung handelt, die auf der Mitgliedschaft der Genossen beruht."

Dieser Stellungnahme liegt die richtige Beurteilung der WRV zugrunde.

---

117) Gem. Abschn.65 Abs.5 KStR müssen die WRV'en nach der Höhe des Gesamtumsatzes bemessen und allen Mitgliedern in gleichen Hundertsätzen gewährt werden. Eine Abstufung nach der Art der umgesetzten Waren (Warengruppen) ist nicht zulässig. Demzufolge dürfen auch keine Warengruppen von der Rückvergütungsgewährung ausgeschlossen sein. Nur Umsätze der Konsumgenossenschaften in Tabakwaren machen steuerlich hiervon eine Ausnahme, weil nach dem Tabaksteuergesetz auf die Tabakwaren im Einzelhandel weder Rabatte noch Warenrückvergütungen gewährt werden dürfen.

8. K A P I T E L

DIE STEUERLICHE BEHANDLUNG DER WARENRÜCKVERGÜTUNG AN GENOSSENSCHAFTSMITGLIEDER

A) ENTSTEHUNGSGESCHICHTE

Das Körperschaftsteuergesetz vom 10.8.1925 (RGBl.I S.208) enthielt für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Rückvergütungen keine diesbezügliche Spezialvorschrift. Die steuerliche Abzugsfähigkeit einer Rückvergütung richtete sich nach allgemeinen Grundsätzen, die von der Rechtsprechung für die Begriffe "Betriebsausgaben" und "verdeckte Gewinnausschüttungen" entwickelt worden waren.

Erstmals von Warenrückvergütungen spricht § 5 der Verordnung über die Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftgenossenschaften (KStGenVO) vom 8.12.1939 (RGBl.I S.2391). Es heisst dort:

"Die den Mitgliedern gewährten WRV'en dürfen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns abgezogen werden, jedoch nur in dem Verhältnis, in dem die Umsätze mit Mitgliedern zum Gesamtumsatz stehen.

Der Abzug nach Abs.1 hat ausserdem insoweit zu unterbleiben, als der Gesamtbetrag der ausgeschütteten Gewinnanteile hinter dem Betrag einer angemessenen Verzinsung des Eigenkapitals zurückbleibt."

Durch diese Regelung sollte insbesondere verhindert werden, dass Genossenschaften auch die im Nichtmitgliedergeschäft erzielten Gewinne in Form von WRV'en an die Mitglieder ausschütten. Durch die unglückliche Formulierung ergab sich hier die Tatsache, dass bei einer Genossenschaft, die auch Nichtmitgliedergeschäfte tätigte, stets ein Teil der WRV steuerpflichtig war, auch wenn die gesamte WRV voll im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet wurde. Beispiel:

Der Mitgliederumsatz betrug 80 % des Gesamtumsatzes. Demnach konnten von einer angenommen voll im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten WRV von RM 20.000,-- trotzdem nur RM 16.000,-- (80 %) steuerlich abgesetzt werden. RM 4.000,-- unterlagen in jedem Fall der Körperschaftsteuer.

In dem Erlass des Reichsministers der Finanzen vom 1.10.1944 (RStBl.1944 S.625) wurde unter Ziffer 3 die Höhe des Rückvergütungsabzugs auf 3 v.H. des Umsatzes mit Mitgliedern beschränkt. WRV'en an Nichtmitglieder waren ebenfalls bis zu 3 v.H. des Umsatzes mit Nichtmitgliedern abzugsfähig. Dieser Erlass war keine die Beteiligten bindende Rechtsvorschrift -wie alle Erlasse- sondern nur eine, für die Rechtsinstanzen unverbindliche interne Verwaltungsanweisung. Er wurde deshalb, nachdem der Oberste Finanzgerichtshof im Urteil vom 11.8.1948 (Finanz-

Rundschau 1949 S.25) in diesem Sinne entschieden hatte, innerhalb der westlichen Besatzungszonen nicht mehr angewandt.

Ein besonderes Beispiel für die nach dem Zusammenbruch herrschende Rechtszersplitterung und Rechtsuneinheitlichkeit war die äusserst komplizierte Behandlung der WRV nach den KStR 1946 für die Länder der Amerikanischen Besatzungszone 118). In Abschnitt 27 wird dort aufgeführt, dass mit Wirkung für die Veranlagung 1946 an die Stelle der in Ziffer 3 des RdF-Erlasses vom 1.10.1944 vorgeschriebenen Behandlung die folgende Regelung tritt:

1. Wird Mitgliedern und Nichtmitgliedern eine nach dem Hundertsatz des Umsatzes gleichhohe WRV gewährt, so kann bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns die gewährte WRV bis zu 3 % (in Bayern 5 %) des mit den Mitgliedern und Nichtmitgliedern getätigten Umsatzes abgezogen werden.
2. Wird den Nichtmitgliedern eine nach dem Hundertsatz des Umsatzes geringere WRV als den Mitgliedern oder keine WRV gewährt, so kann bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns abgezogen werden:
   a) bei Mitgliedern und Nichtmitgliedern der Hundertsatz der als WRV an Nichtmitglieder gewährt wird,
   b) von dem an die Mitglieder ausgeschütteten Mehrbetrag der Teil, der dem Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz entspricht.
3. Eine über 3 % (in Bayern 5 %) des Umsatzes hinausgehende WRV bleibt bei der Berechnung des abzugsfähigen Betrages in allen Fällen ausser Betracht.

Zur Beseitigung der uneinheitlichen Rechtsanwendung verordneten sodann gleichlautende Ländererlasse vom Dezember 1948 mit Wirkung für die britische und amerikanische Besatzungszone, dass für die steuerliche Behandlung der WRV allein § 5 KStGenVO anzuwenden sei mit der Massgabe, dass die Eigenkapitalverzinsung gemäss Abs.2 dieser Vorschrift mit 2 % anzusetzen war. Diese Regelung galt bis zum 20.6.1948, dem Tag der Währungsumstellung.

Ab dem 21.6.1948 galt § 36 KStDV 1949. Der grundlegende Unterschied dieser Vorschrift gegenüber dem § 5 KStGenVO bestand darin, dass die abzugsfähige Höchstgrenze der Rückvergütung nicht mehr auf die Rückvergütung selbst (vgl. das Beispiel S.88), sondern nunmehr auf den Gesamtüberschuss bezogen wurde. Es ist also nicht mehr, wie nach der KStGenVO, der abzugsfähige Teil der Warenrückvergütung zu ermitteln, sondern es ist derjenige Teil des Überschusses zu errechnen, der ohne steuerlichen Nachteil an die Mitglieder ausgeschüttet werden kann. Bis zu dieser rechnungsmässig ermittelten oberen Grenze können die an die Mitglieder ausgeschütteten WRV'en als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Diese Regelung

---

118) In der britischen Besatzungszone wurde für die steuerliche Behandlung der Rückvergütungen eine besondere Regelung in Aussicht gestellt, wobei die Neufassung des § 5 KStGenVO der bizonalen Verwaltung für Fianzen überlassen bleiben sollte (KStR 1946 für die britische Besatzungszone, Abschnitt 26 Abs.5).

entspricht weit mehr der genossenschaftlichen Wirtschaftsform 119).

Der Wortlaut des § 36 KStDV 1949 wurde unverändert in den § 35 KStDV 1955 übernommen.

Erst in der KStDV 1958 wurde aufgrund der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung (vgl. die BFH-Urteile vom 25.9.1956 und vom 30.4.1957 S.56 und S.60) und der dadurch ausgelösten Unsicherheit in § 35 Abs.2 als letzter Satz die Definition des Überschusses angefügt.

B) DIE REGELUNG IN § 35 KStDV 1958

Rechtsgrundlage für die steuerliche Behandlung von WRV'en der Genossenschaften ist derzeit der aufgrund der Ermächtigung des § 23 KStG 1958 erlassene § 35 KStDV 1958, der wie folgt lautet:

"(1) Warenrückvergütungen sind solche Vergütungen, die unter Bemessung nach der Höhe des Warenbezugs bezahlt sind. Nachzahlungen der Genossenschaft für Lieferungen oder Leistungen und Rückzahlungen von Unkostenbeiträgen sind wie Warenrückvergütungen zu behandeln. Die Höhe der Warenrückvergütungen kann auch durch Beschluss der Mitgliederversammlung und nach Ablauf des Wirtschaftsjahres festgesetzt werden.

(2) Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder sind Betriebsausgaben. Warenrückvergütungen an Mitglieder gelten nur insoweit als Betriebsausgaben, als die dafür verwendeten Beträge im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet sind. Zur Feststellung dieser Beträge ist der Überschuss

1. bei Einkaufs- und Verbrauchergenossenschaften im Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz,
2. bei Absatz- und Produktionsgenossenschaften (z.B. Verwertungsgenossenschaften) im Verhältnis des Wareneinkaufs bei Mitgliedern zum gesamten Wareneinkauf

aufzuteilen. Der hiernach sich ergebende Gewinn aus dem Mitgliedergeschäft bildet die obere Grenze für den Abzug der Warenrückvergütungen an Mitglieder. Überschuss im Sinn des Satzes 3 ist das um den Gewinn aus Nebengeschäften geminderte Einkommen vor Abzug aller Warenrückvergütungen und vor Berücksichtigung des Verlustabzugs".

§ 35 KStDV gilt grundsätzlich für alle Genossenschaften, bei denen nach der Natur ihres Geschäftsbetriebes eine WRV im weiteren Sinne einschliesslich der "Nachzahlungen der Genossenschaft für Lieferungen oder Leistungen und Rückzahlungen von Unkostenbeiträgen" in Betracht kommt. Das sind alle Genossenschaf-

---

119) So auch Bühler Ottmar, Steuerrecht I, betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden 1950 S.165.

ten, die mit ihren Mitgliedern in einem Leistungsaustausch irgend welcher Art stehen, also nicht nur die in Abs.2 Satz 3 genannten Einkaufs- und Verbrauchergenossenschaften, Absatz-, Produktions- und Verwertungsgenossenschaften, sondern auch alle anderen nicht ausdrücklich aufgeführten Genossenschaften, die ihren Mitgliedern gegenüber Lieferungen oder Leistungen erbringen.

I) Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit

Die zwingend vorgeschriebene Bemessung der WRV "nach der Höhe des Warenbezugs" entspricht voll und ganz der genossenschaftlichen Betriebsbeteiligung. Das bedeutet grundsätzlich eine prozentual gleichmässige Verteilung auf den Gesamtumsatz. Eine verschieden hohe Ausschüttung von WRV in einzelnen Geschäftssparten ist aber durchaus möglich (vgl. S.98). Denn auch hier erfolgt die Bemessung stets nach der Höhe des Warenbezugs. Immer aber ist die Einheitlichkeit der WRV -bei Geschäftssparten innerhalb dieser- eine der wichtigsten Voraussetzungen für die Anerkennung als Betriebsausgabe. Die Verteilung der WRV nach anderen Massstäben als dem Warenbezug (vgl. S.75) würde stets volle Steuerpflicht auslösen.

Da der gesamte Warenbezug normalerweise nur in einer Geldeinheit klar ausgedrückt werden kann, ist stets der wertmässige Umsatz zugrunde zu legen. Eine Bemessung nach der Warenmenge könnte nur dann vorgenommen werden, wenn sich der gesamte Umsatz ausschliesslich aus einer einheitlichen Ware mit einem einheitlichen Preis zusammensetzt 120). Dieser Fall kommt aber bei gewerblichen Warengenossenschaften so gut wie gar nicht vor, so dass hier also der gesamte Umsatz bzw. Einkauf immer in DM zugrunde zu legen ist.

Ausser dieser Voraussetzung bedarf es noch einer Rechtsgrundlage über die Höhe der auszuschüttenden WRV. Die KStR sehen hierfür im einzelnen vor:

a) Dem Mitglied wird in der Satzung der Genossenschaft bereits ein Anspruch auf WRV eingeräumt.

Da sich der Anspruch auf WRV bereits aus dem Genossenschaftsgedanken ergibt und es hier entscheidend nur auf die Höhe der WRV ankommen kann, muss dies so aufgefasst werden, dass die Einräumung einer WRV in einer bestimmten Höhe bereits in der Satzung erfolgt. Abgesehen davon, dass in diesem Falle nicht mehr von einer echten WRV gesprochen werden kann -denn diese kann erst jeweils kurz vor Ende eines jeden Geschäftsjahres aufgrund des erwirtschafteten Überschusses festgelegt werden-, führt das auch dazu, dass eine derartige Vergütung stets auch dann gezahlt werden müsste, wenn das tatsächliche Ergebnis des Geschäftsbetriebes eine Rückvergütung nicht zulässt, z.B. weil mit Verlust abgeschlossen worden ist.

120) Dies ist z.B. bei Brennereigenossenschaften der Fall, die die von ihren Mitgliedern erzeugten Kartoffeln zu einem einheitlichen Preis hereinnehmen, so dass es gleich ist, ob die Rückvergütung in DM pro Zentner oder in einem Prozentsatz vom wertmässigen Einkauf ausgedrückt wird.

b) Die Rückvergütung wird durch Beschluss der Verwaltungsorgane der Genossenschaft festgelegt und der Beschluss den Genossen bekanntgegeben. Dies ist der typische und in der Praxis vorherrschende Fall für die Festsetzung der WRV. Nach der hier vertretenen Auffassung ist allein der Vorstand das massgebende Organ (vgl. S.71), soweit in der Satzung nichts anderes bestimmt ist.

Gemäss § 44 der Mustersatzung für gewerbliche Warengenossenschaften haben Vorstand und Aufsichtsrat vor Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Generalversammlung über die Höhe der WRV unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage der Genossenschaft Beschluss zu fassen.

Auf diese Weise können auch Abschlagszahlungen auf die WRV während des Geschäftsjahres beschlossen werden.

c) Die WRV wird in der Mitgliederversammlung beschlossen, die den Jahresgewinn verteilt.

Hierzu ist zu bemerken, dass es für eine Generalversammlung sehr schwierig ist, die ökonomischen Konsequenzen der Ausschüttung einer Rückvergütung in bezug auf die Bestimmung des Prozentsatzes ad hoc zu erkennen, zumal ihr nicht ausreichend Zeit zur Verfügung steht, die finanzwirtschaftlichen Auswirkungen und die innerbetrieblichen Folgen ihres Beschlusses zu überprüfen. Da der Vorstand als geschäftsführendes Organ am besten in der Lage ist das wirtschaftliche Ergebnis der Genossenschaft und die finanzwirtschaftlichen Auswirkungen der Ausschüttung einer WRV zu beurteilen, wird die Generalversammlung bei einer solchen Beschlussfassung praktisch stets auf den Vorschlag des Vorstandes angewiesen sein, so dass ihrem Beschluss mehr oder weniger nur die Bedeutung der nachträglichen Sanktionierung einer gegebenen Tatsache zukommt.

Hieraus erhellt, dass der wirtschaftlich einzig richtige Weg zur Festsetzung der Höhe der WRV der in b) aufgeführte ist.

Entsprechend dem Gleichheitsgrundsatz im Genossenschaftswesen darf auch die Gewährung von Warenrückvergütungen nicht von bestimmten Voraussetzungen abhängig gemacht werden, z.B. davon, dass das Mitglied seine Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Genossenschaft stets pünktlich erfüllt und keinen Kredit in Anspruch nimmt. Auch dubiose Schuldner müssen auf ihre Bezüge Warenrückvergütung erhalten, wobei selbstverständlich die Aufrechnung mit Forderungen der Genossenschaft an den Schuldner möglich ist.

II) Der Begriff "bezahlt" im Sinne von § 35 Abs.1 Satz 1 KStDV 1958

Die Warenrückvergütung ist grundsätzlich eine Geldschuld und damit gemäss § 270 BGB Bringschuld. Demnach ist weitere Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von WRV'en, dass sie "bezahlt" sind. Hierunter ist aber nicht nur die Barzahlung zu verstehen, sondern es gibt noch andere Formen, in denen die Rückvergütung

gewährt werden kann. Rechtlich ist es unerheblich, in welcher Form die Warenrückvergütung den Mitgliedern zur Verfügung gestellt wird. Die "Bezahlung" ist erfolgt, sobald der entsprechende Wert bei der Genossenschaft abgeflossen und dem Genossen zugeflossen, also dergestalt in sein Vermögen übergegangen ist, dass er darüber frei verfügen kann. Gutschriften und ähnliche Vorgänge stehen wirtschaftlich dem tatsächlichen Vermögensübergang gleich. Daher ist die Aufrechnung von Warenrückvergütungen mit Schulden der Genossen an die Genossenschaft ohne weiteres zulässig. Das Wort "bezahlt" hat hier also praktisch die Bedeutung von "gewährt".

Nach Abschnitt 65 Abs.3 KStR 1958 ist diese Voraussetzung bei Gutschriften auf nicht voll eingezahlte Geschäftsanteile 121) stets, bei sonstigen Gutschriften nur dann als erfüllt anzusehen, wenn das Mitglied über den gutgeschriebenen Betrag jederzeit nach eigenem Ermessen verfügen kann. Dabei empfiehlt es sich aus Beweisgründen für die freie Verfügbarkeit belegmässig eine getrennte Aus- und Einzahlung vorzunehmen. Bei Gutschriften auf Warenkonto ist darauf zu achten, dass die WRV baldigst -zumindest innerhalb der vorgeschriebenen Frist von 12 Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres, für welches sie gewährt wird (vgl. S.94)- mit laufenden Warenbezügen verrechnet wird, damit der gutgeschriebene Betrag nicht den Charakter eines Darlehens erhält. Belassen nämlich die Mitglieder die zur Ausschüttung gelangenden WRV'en der Genossenschaft als Darlehen, so können nach den KStR 1958 Abschn.65 (5) die WRV'en als bezahlt im Sinne des § 35 KStDV nur dann angesehen werden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

Es muss für jede für ein Wirtschaftsjahr ausgeschüttete Warenrückvergütung ein besonderer Darlehensvertrag abgeschlossen werden. Der Darlehensvertrag muss über eine bestimmte Summe lauten. Es genügt nicht, wenn lediglich auf die Warenrückvergütungen des betreffenden Jahres Bezug genommen wird. Jeder einzelne Genosse muss frei entscheiden können, ob er den Darlehensvertrag abschliessen will oder nicht. Der Vertrag darf den Genossen nicht stärker an die Genossenschaft binden, als dies bei einem Dritten (Nichtgenossen) üblich wäre.

Das Niedersächsische Finanzgericht (Hannover) stellte mit dem rechtskräftigen Urteil vom 4.3.1955 (Deutsche Steuerzeitung/Eildienst 1955 S.529) in diesem Zusammenhang fest, dass die vertragliche Umwandlung zur Auffüllung der Geschäftsanteile nicht benötigter Warenrückvergütungen in Darlehen für sich allein nicht die Annahme verdeckten Eigenkapitals rechtfertigt und die auf diese Darlehen vertragsgemäss gezahlten Zinsen keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Im einzelnen führt das Finanzgericht aus: "Nach dem Urteil des BFH vom 25.8.1953 122) ist die Grundlage der Warenrückvergütung die Verpflichtung der

121) Eine Zuschreibung der Rückvergütung über den Betrag des Geschäftsanteils hinaus ist ausgeschlossen, weil der Geschäftsanteil den satzungsgemässen Höchstbetrag der statthaften Mitgliedereinlagen darstellt (Lang-Weidmüller a.a.O. Anm.3 zu § 19 GenG).

122) vgl. S.73 ff.

Genossenschaft, den bei den Waren erzielten Überschuss in der Hauptsache den Genossen zugute kommen zu lassen. Dieser Grundrichtung entspricht es, den Genossen den auf sie entfallenden Überschuss auszubezahlen oder sonstwie zur freien Verfügung zu stellen. Indes kann die Genossenschaft die zur Ausschüttung bestimmten Beträge ..... in Darlehen umwandeln, ohne damit dem Zweck der Warenrückvergütung zu widersprechen (Gutachten des BFH vom 8.9.1953; BStBl. 1954 III S.38/41 zu 1b) .... Zinsvereinbarungen und Kündbarkeit sowie die Ermächtigung zur Umbuchung des dem einzelnen Genossen nach Auffüllung seines Geschäftsanteiles zur Verfügung stehenden Betrages aus der Warenrückvergütung vom Konto "Mitgliederguthaben" auf "Darlehen" lassen am Willen der Vertragsschliessenden wie an der persönlichen Entscheidungsfreiheit der Genossen nach Ansicht der Kammer keinen Zweifel ..... .

Entsprechend dem Grundsatz der Massgeblichkeit der gewählten Rechtsform sind Genossenschafterdarlehen regelmässig als solche anzusehen; sie können nur dann als verdecktes Stamm- bzw. Eigenkapital angesprochen werden, wenn ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nachweisbar ist. Allein in diesem Falle sind Darlehenszinsen bei der Steuerpflichtigen nicht Betriebsausgaben, sondern steuerpflichtiger Gewinn und bei Ausschüttung an die Genossen kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte .....". Zur Frage der Bedeutung von Einzeldarlehensverträgen für die Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütung führte dasselbe Finanzgericht in einem weiteren rechtskräftigen Urteil vom 7.3. 1957 (EFG S.242) u.a. aus:

"..... für die Umwandlung in Darlehen sehen die KStR den Abschluss von Einzeldarlehensverträgen vor, um so das Moment der freien Verfügbarkeit der Warenrückvergütungsbeträge auch nachweismässig sicher zu stellen ..... . Es kommt für die Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütung lediglich darauf an, ob die Warenrückvergütung den Mitgliedern zur freien Verfügung gestellt worden ist oder statt dessen (wobei dann das Moment der jederzeitigen freien Verfügbarkeit des Geldes entfällt) mit den hierzu bereiten Mitgliedern Einzeldarlehensverträge geschlossen worden sind. Einzeldarlehensverträge dieser Art sind im vorliegenden Falle zwischen der Berufungsführerin und ihren Mitgliedern unstreitig nicht geschlossen worden. Die Kammer fand jedoch nach eingehender Prüfung die Behauptung der Berufungsführerin begründet, nach der die ihr belassenen Teile der ausgeschütteten, d.h. den Mitgliedern gutgeschriebenen und damit zur freien Verfügung gestellten Warenrückvergütung diesen trotz des teilweisen Stehenlassens täglich zur Verfügung standen ..... .

Als Grund hierfür bietet sich allein die Tatsache, dass die Berechtigten oder ein Teil von ihnen laufend über die der Berufungsführerin zunächst belassenen Beträge verfügten, was aber nichts anderes bedeutet, als dass die Beträge den Mitgliedern trotz der Belassung tatsächlich zur jederzeitigen freien Verfügung standen. Damit ist die Forderung der KStR erfüllt und die Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütung gegeben ..... .

Wie aus diesen Urteilen ersichtlich, legte das Finanzgericht besonderen Wert auf den Nachweis über die jederzeit freie Verfügbarkeit der Warenrückvergütungsbeträge. Soweit diese Beträge bei der Genossenschaft belassen werden, ist dieser Nachweis aber am einfachsten durch den Abschluss von Einzeldarlehensverträgen zu führen.

Auch wenn die Warenrückvergütungen erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres -spätestens bei Genehmigung der Bilanz durch die Mitgliederversammlung -beschlossen werden, sind sie bei Ermittlung des Gewinnes jenes Wirtschaftsjahres abzugsfähig, für das sie gewährt werden. Sie müssen aber, ohne dass es dabei auf den Zeitpunkt der Aufstellung oder Einreichung der Steuerbilanz ankommt, spätestens bis zum Ablauf von 12 Monaten nach dem Ende des Wirtschaftsjahres gezahlt oder gutgeschrieben worden sein. In besonders begründeten Einzelfällen kann das Finanzamt nach Anhörung des Prüfungsverbandes diese Frist verlängern. Werden die Warenrückvergütungen nicht innerhalb dieser Frist gezahlt oder gutgeschrieben, können sie auch im Wirtschaftsjahr der Zahlung nicht abgezogen werden. Sie werden dann steuerlich als Gewinnausschüttungen behandelt 123).

In dem Urteil vom 25.8.1953 (BStBl. 1954 III S.36) sah der BFH in der Formulierung des § 36 KStDV 1949, wonach Warenrückvergütungen "bezahlt" sein müssen, eine unzulässige Einschränkung des Begriffs der Betriebsausgabe, weil diese Einschränkung damals der rechtlichen Grundlage entbehrte und daher rechtsunwirksam sei. Die in Verfolg dieser Formulierung in den KStR festgelegten Fristen (siehe oben) seien daher ebenfalls bedeutungslos. Bei den unter § 4 Abs.1 und § 5 EStG fallenden Steuerpflichtigen (die Genossenschaften fallen unter § 5 EStG) kommt es nämlich für den Begriff der Betriebsausgabe im Gegensatz zu den Steuerpflichtigen, die unter § 4 Abs.3 EStG fallen, nicht auf den Zeitpunkt der Bezahlung, sondern auf den Zeitpunkt an, in dem die Ausgabe Aufwand geworden ist.

Der Wortlaut des § 36 Abs.1 Satz 1 KStDV 1949 findet sich im § 35 Abs.1 Satz 1 KStDV 1958 unverändert wieder. Da die KStDV 1958 aber im KStG 1958 nunmehr eine rechtliche Grundlage hat, dürfte das obige Urteil bedeutungslos ge-

---

123) Dies hat neben der Entrichtung von Körperschaftsteuer (derzeit für Genossenschaften 49 %) und Gewerbeertragsteuer auch die Einbehaltung von Kapitalertragsteuer zur Folge. Diese beträgt gemäss § 3 KapStDV 25 % des Kapitalertrages, wenn die Genossen die Steuer tragen und 33 1/3 %, wenn die Genossenschaft die Steuer trägt. Lediglich bei Vorlage einer Bescheinigung gemäss § 2b Abs.1 KapStDV oder wenn der gesamte Kapitalertrag bei einkommensteuerpflichtigen Personen DM 50,-- im Kalenderjahr nicht übersteigt, kann vom Abzug der Kapitalertragsteuer abgesehen werden (Erlass betreffend Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei geringfügigen Ausschüttungen von Erwerbs- und Wirtschaftgenossenschaften; BStBl. 1960 II S.116 und Bescheid des BFM an den Freien Ausschuss der Deutschen Genossenschaftsverbände -IV B/3-S.2020-52/62- vom 9.Juli 1962).

worden sein, so dass die in Abschnitt 65 der KStR 1958 aufgeführten Kriterien hinsichtlich der "Bezahlung" der Warenrückvergütungen einschliesslich der Fristen von den Genossenschaften beachtet werden müssen. Im übrigen hat der BFH in der Entscheidung vom 12.1.1954 (BStBl.1954 III S.101) ausgeführt, dass ein Warenrückvergütungsbeschluss nur dann als ernsthaft gewollt und damit steuerlich als rechtswirksam angesehen werden kann, wenn er in einer angemessenen, nicht zu langen Frist auch verwirklicht wird. Dabei müssen die Beträge den Genossen zufliessen. Diese Voraussetzungen seien aber auch dort erfüllt, wo Warenrückvergütungsbeträge in Form von Darlehen der Genossenschaft wieder zur Verfügung gestellt werden. Auch der Zusammenschluss mehrerer Genossenschaften zu einem gemeinsamen Unternehmen stehe der Anerkennung von Warenrückvergütungen nicht entgegen.

Im Ergebnis bestehen also zwischen den Vorschriften in den KStR 1958 und der Auffassung des BFH kaum sachliche Unterschiede.

III) Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder

Warenrückvergütungen brauchen nicht ausschliesslich an Mitglieder, sie können auch an Nichtmitglieder gewährt werden - wenn dies ansich auch widerspruchsvoll ist 124). Während die Abzugsfähigkeit der den Mitgliedern gewährten Warenrückvergütungen stets davon abhängig ist, dass die dafür verwendeten Beträge im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet worden sind (§ 35 Abs.2 Satz 2 KStDV), besteht eine entsprechende Beschränkung für die den Nichtmitgliedern gewährten Rückvergütungen nicht; denn diese stehen der Genossenschaft als Fremde gegenüber, so dass von einer möglichen Gewinnausschüttung, auch von einer verdeckten, nicht die Rede sein kann. Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder sind in jedem Falle und in jeder Höhe immer abzugsfähige Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs.4 EStG (§ 35 Abs.2 Satz 1 KStDV), ohne dass es darauf ankommt, aus welchen Mitteln sie gewährt werden (also z.B. auch aus Gewinnen aus Nebengeschäften). Sie können auch im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet sein. Da ihre Höhe unabhängig von der Warenrückvergütung an Mitglieder ist, kann die Warenrückvergütung an Nichtmitglieder ohne steuerliche Nachteile für die Genossenschaft auch nach einem geringeren als dem für die Mitglieder festgesetzten Satz bemessen werden. Sie kann auch nach Waren- oder Umsatzgruppen gestaffelt werden, während dies bei Ausschüttungen an die Mitglieder nicht zulässig ist.

Aus alldem ist ersichtlich, dass Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder tatsächlich keine Warenrückvergütungen im genossenschaftlichen Sinne sind. Sie sind nichts anderes als Rabatte oder Boni, deren Gewährung vollkommen im Belieben der Genossenschaft liegt. Schon aus der Definition der Warenrückvergütung

---

124) In der Praxis trifft man die Ausschüttung von Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder nur verhältnismässig selten an. Wenn, dann erfolgt sie in der Regel aus Gründen der Werbung.

(vgl. S.73) kann es begrifflich keine Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder geben, genausowenig wie sich Zweckgeschäfte begrifflich mit Nichtmitgliedern vereinbaren lassen (vgl. S.52/53).

Zu einer klaren Begriffsabgrenzung wäre daher dringend zu empfehlen, dass auch in der Praxis für Zuwendungen an Nichtmitglieder der Begriff "Warenrückvergütung" nicht gebraucht werden sollte. Da diese Zuwendungen stets Betriebsausgaben sind und daher über ihre Verausgabung auch dem Grunde nach ohne weiteres von der Verwaltung der Genossenschaft entschieden werden kann, ist es um so unverständlicher, dass sie die Finanzverwaltung trotzdem zum Gesamtüberschuss rechnet. Dass hierdurch bei der Errechnung der ausschüttbaren Warenrückvergütung an Mitglieder völlig wirklichkeitsfremde Ergebnisse herauskommen können, wird auf S. 124 demonstriert.

IV) Warenrückvergütungen an Mitglieder

Während Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder stets abzugsfähige Betriebsausgaben sind, "gelten" (nicht: sind!) gemäss § 35 Abs.2 Satz 2 KStDV Warenrückvergütungen an Mitglieder nur insoweit als Betriebsausgaben als sie aus dem Überschuss des Mitgliedergeschäftes stammen. Kolbe Hans 125) bemerkt hierzu: "Aus dem Wortlaut ist nicht ohne weiteres ersichtlich, was diese unterschiedliche Formulierung bedeuten soll. Zunächst soll wohl damit die Behandlung als Betriebsausgabe auf die Körperschaftsteuer beschränkt werden, während für andere Steuern eine abweichende Regelung offen gelassen wird. Weiter kann die Formulierung nur dahin ausgelegt werden, dass die Warenrückvergütung in jedem Fall als Betriebsausgabe zu behandeln ist, so dass der Nachweis, dass es sich dabei tatsächlich ganz oder teilweise um eine Gewinnausschüttung handelt, ausgeschlossen wird. Die Genossenschaft kann also stets den gesamten mit ihren Mitgliedern erwirtschafteten Gewinn an diese wieder zurückvergüten."

Aus der verschiedenen Formulierung schliesst Siara 126), dass es sich bei dem Abzug der Warenrückvergütung um eine echte Steuervergünstigung der Genossenschaften handle. Paulick Heinz 127) führt hierzu aus: "Was auch der nicht deutlich zum Ausdruck gekommene Wille des Gesetzgebers im einzelnen gewesen sein mag: Die offensichtlich bewusst vorgenommene unterschiedliche Formulierung deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber in den den Mitgliedern gewährten Warenrückvergütung keine echten Betriebsausgaben, sondern eine besondere Art der Überschussverwendung gesehen hat, die bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise so behandelt wer-

---

125) Die Körperschaftsteuer der Genossenschaften, Siegburg 1949, S.19.

126) Siara Georg, Die Körperschaftsteuer der Genossenschaften nach den KStR II/1948 und 1949 -in "Deutsche Steuerzeitung" Siegburg 1950 S.403.

127) Warenrückvergütung ihr Wesen und ihre steuerliche Behandlung, Neuwied am Rhein 1951, S.56.

den soll, als ob es sich dabei um eine echte Betriebsausgabe handle. Er betrachtet den Rückvergütungsabzug, soweit er sich auf die Mitglieder bezieht, als eine dem Wesen der Genossenschaft gemässe "steuerliche Vergünstigung"".

Wie aus den Ausführungen über das Wesen und den Begriff der Warenrückvergütung (vgl. S.68 ff.) ersichtlich ist, erscheint die vom Gesetzgeber vorgenommene Unterscheidung sachlich nicht gerechtfertigt 128). Aus der Verpflichtung zur Abführung des Überschusses an die Mitglieder im Verhältnis der Betriebsbeteiligung ergibt sich, dass sie ebenso -und noch mehr- wie eine Vergütung an Nichtmitglieder eine durch den Betrieb veranlasste Aufwendung ist. § 35 KStDV stellt keine privilegierte Vorschrift für Genossenschaften dar, sondern ist lediglich als eine Ausführungsvorschrift zu der grundlegenden Bestimmung des § 4 Abs.4 EStG zu betrachten, die den besonderen Verhältnissen der Genossenschaften Rechnung trägt. Würde § 35 KStDV nicht erlassen worden sein, so müssten die Warenrückvergütungen schon nach allgemeinen steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Grundsätzen als Betriebsausgaben anerkannt werden (vgl. S.76).

Da die Warengenossenschaften der vollen Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, wurden sie vom Gesetzgeber in Anerkennung der bei ihnen vorliegenden besonderen Verhältnisse in der Durchführungsverordnung zum Gesetz auch entsprechend gewürdigt. Eine Nichtzulassung der Abzugsfähigkeit von Warenrückvergütungen an Mitglieder im Gegensatz zu Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder käme einer ungleichen und damit ungerechten Behandlung gleichartiger wirtschaftlicher Tatbestände gleich.

Wie aus dem Vorgebrachten zu entnehmen ist, hätte die Formulierung des Satzes 2 in § 35 Abs.2 KStDV also richtiger lauten müssen: "Warenrückvergütungen an Mitglieder s i n d insoweit Betriebsausgaben, als die dafür verwendeten Beträge im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet sind". Wie auf S.117 f. aufgezeigt ist, verhindert die Beschränkung auf den im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten Überschuss, dass "Gewinne" aus dem Nichtmitgliedergeschäft unversteuert an die Mitglieder fliessen.

V) Geschäftssparten

Im Zusammenhang mit dem Gleichheitsgrundsatz (vgl. S.36 Anm.52) entspricht es der genossenschaftlichen Überschussverteilung, die Warenrückvergütung nach einem einheitlichen Prozentsatz und damit gleichmässig auf den gesamten Warenbezug zu bemessen (Einheitsrückvergütung). Zwar ist dem § 35 KStDV nicht zu entnehmen, dass man die Warenrückvergütung nicht nach Warengruppen oder nach der Umsatzhöhe abstufen könnte -auch hier würde immer noch eine Bemes-

128) So auch Streiber Hugo in "Die Zeit", Hamburg, vom 21.12.1950 und in "Der deutsche Handel", Beilage zum Handelsblatt, Düsseldorf, Nr.9 vom 22.1.1951

sung nach der Höhe des Warenbezugs vorliegen-, doch dürfte dem eben der genossenschaftliche Grundsatz der Gleichheit und gleichmässigen Behandlung aller Mitglieder entgegenstehen, nach dem kein Genosse mehr Rechte und Pflichten haben darf als ein anderer. Die Finanzverwaltung folgert hieraus, dass eine entsprechende Staffelung der Warenrückvergütung nicht zulässig ist und knüpft daran die steuerliche Folge, dass eine derart abgestufte Warenrückvergütung nicht als abzugsfähige Betriebsausgabe anerkannt wird. Paulick Heinz 129) hält in diesem Zusammenhang eine progressiv gestaffelte Warenrückvergütung (z.B. 3 % für die ersten DM 10.000,-- Warenbezug; 4 % für die weiteren Warenbezüge bis zu DM 50.000,--; 5 % für alle Warenbezüge über DM 50.000,--) für "mit genossenschaftlichen Grundsätzen durchaus vereinbar", während er eine degressive Staffelung (z.B. 5 % für die ersten DM 10.000,-- Warenbezug, 4 % für die weiteren Warenbezüge bis zu DM 50.000,--, 3 % für alle Warenbezüge über DM 50.000,--) den genossenschaftlichen Grundsätzen zuwider hält. M.E. entspricht aber weder diese noch die diametral entgegengesetzte Auffassung 130) dem Grundsatz der gleichmässigen Behandlung der Mitglieder. Wenn zweifellos Mitglieder mit grossen Umsätzen zur Steigerung der Ertragskraft der Genossenschaft mehr beitragen als Mitglieder mit geringeren Umsätzen, so nimmt in der Regel aber auch bei diesen Mitgliedern das Risiko entsprechend zu; denn höhere Umsätze haben im allgemeinen höhere Aussenstände und damit ein höheres Risiko zur Folge. Unter Berücksichtigung dieser Umstände erscheint daher als einzig richtiger Verteilungsmassstab für den genossenschaftlichen Überschuss ein einheitlicher Prozentsatz auf den Warenbezug, ganz gleich welche Höhe dieser auch erreicht. Die Warenrückvergütung entspricht damit bei jedem Mitglied "seiner Betriebsbeteiligung".

Als Anreiz zur Umsatzsteigerung kann die Genossenschaft dagegen, wie jeder andere Kaufmann, Umsatzboni gewähren, wobei jedoch darauf zu achten ist, dass diese im voraus zugesagt und Nichtmitgliedern und Mitgliedern nach gleichen Grundsätzen ohne Rücksicht auf das Jahresergebnis gewährt werden müssen (vgl. S.81).

Soweit aber eine Genossenschaft mehrere, ihrer Struktur nach verschiedene Geschäftssparten (z.B. bei Fleischergenossenschaften das Bezugsgeschäft - Maschinen- und Rohstoffeinkauf - und das Absatzgeschäft - Häuteverwertung) betreibt, kann eine wirtschaftliche Notwendigkeit für eine unterschiedliche Bemessung der Warenrückvergütung in den verschiedenen Geschäftssparten kaum bestritten werden, ja aus dem Gleichheitsgrundsatz heraus sogar erforderlich sein.

Da der geschäftliche Erfolg im Verhältnis zum Umsatz in den einzelnen Ge-

---

129) Warenrückvergütung ihr Wesen und ihre steuerliche Behandlung, Neuwied am Rhein 1951, S.91 f.

130) In "Deutsche Steuerzeitung" Siegburg 1951, Nr.13 S.149.

schäftszweigen sehr unterschiedlich sein kann 131), muss der Genossenschaft die Möglichkeit gegeben werden, die Rückvergütung dieser wirtschaftlich bedingten Sachlage anzupassen und bei den einzelnen Geschäftssparten unterschiedlich zu bemessen. Denn der Sinn und Zweck der genossenschaftlichen Überschussverteilung besteht letztlich darin, dem einzelnen Mitglied den Teil des Überschusses in Gestalt der Warenrückvergütung zuzuführen, zu dessen Erwirtschaftung das Mitglied durch seine Betriebsbeteiligung beigetragen hat, wobei der Umfang der Betriebsbeteiligung an dem getätigten Umsatz gemessen wird. So gesehen bedeutet es nur eine gewisse Verfeinerung der Bemessungsgrundlage für die auszuschüttende Warenrückvergütung, wenn sie nach den in den einzelnen Sparten erzielten Umsätzen, d.h. für die einzelnen Sparten in verschiedener Höhe, innerhalb der Sparte aber in gleicher Höhe verteilt wird.

Diesem Tatbestand hat die Finanzverwaltung zunächst durch Erlass vom 9. 11. 1954 -IV B-S.2515-188/54- und später dann in den KStR Rechnung getragen. Demnach dürfen die Warenrückvergütungen für solche Geschäftssparten nach unterschiedlichen Hundertsätzen des Umsatzes (z.B. 1 %, 2 %, 3 %) bemessen werden, die als organisatorisch verselbständigte Betriebsabteilungen im Rahmen des Gesamtbetriebes der Genossenschaft eine gewisse Bedeutung haben, z.B. Bezugsgeschäft, Absatzgeschäft, Kreditgeschäft, Produktion, Leistungsgeschäft. Steuerlich wird dem Gesichtspunkt der spartenweisen Differenzierung also dort Rechnung getragen, wo ein praktisch und gedanklich verselbständigter Überschuss einzelner Betriebsabteilungen als gegeben angesehen werden kann.

Auch das Vermittlungsgeschäft (vgl. S. 48/49) kann daher eine gesonderte Geschäftssparte sein, wenn die obigen Voraussetzungen gegeben sind. Bei Verkehrsgenossenschaften kommen als Geschäftssparten vor: Das Frachtenprüfgeschäft, das Warengeschäft und das Versicherungsgeschäft.

Kreditgenossenschaften mit Warenverkehr, die als Warengenossenschaften behandelt werden, können grundsätzlich die Warenrückvergütungen für die beiden Geschäftssparten (Kreditgeschäft und Warengeschäft) unterschiedlich bemessen 132).

Innerhalb der Geschäftssparten darf die Warenrückvergütung nicht mehr differenziert (z.B. nach Warengruppen), sondern muss unter Anwendung eines einheitlichen v.H.-Satzes ermittelt werden. Auch in der Berechnung des insgesamt steuerfrei ausschüttbaren Höchstbetrages für Warenrückvergütung besteht kein Un-

---

131) Dies trifft z.B. typisch für das Eigen- und Vermittlungsgeschäft oder das Bezugs- und Absatzgeschäft zu.
Bei kombinierten Bezugs- und Absatzgenossenschaften ergibt sich zwangsläufig in jeder Geschäftssparte auch eine andere Bemessungsgrundlage: Beim Bezugsgeschäft der Warenverkauf (= Umsatz); beim Absatzgeschäft der Wareneinkauf.

132) Vgl. hierzu die Ausführungen von Grieger in "Deutsche Steuerzeitung" 1954 S.361.

terschied gegenüber Genossenschaften, die keine verschiedenen Geschäftssparten haben und daher eine Einheitsrückvergütung gewähren. Denn in jedem Falle ist zunächst der im Gesamtbetrieb erzielte Überschuss im Sinne des § 35 Abs.2 KStDV im Verhältnis der Mitgliederumsätze zum Gesamtumsatz aufzuteilen (vgl. S. 117).

Die Oberfinanzdirektion Freiburg gab zu den Geschäftssparten am 25.1.1955 -S.2515-St.10a- (Deutsche Steuerzeitung/Eildient 1955 S.85) folgende Erläuterung:

"a) Die Genossenschaft verfolgt nur einen Zweck 133) und hat deshalb nur eine Geschäftssparte;

b) Die Genossenschaft verfolgt mehrere Zwecke, ohne jedoch für die einzelnen Zwecke organisatorisch verselbständigte Betriebsabteilungen zu unterhalten, so dass ebenfalls nur von einer Geschäftssparte gesprochen werden kann;

c) Die Genossenschaft verfolgt mehrere Zwecke und unterhält für jeden Zweck oder für eine Anzahl von Zwecken organisatorisch verselbständigte Betriebsabteilungen, die im Rahmen des Gesamtbetriebes der Genossenschaft von einer gewissen Bedeutung sind (Geschäftssparten), z.B.: Bezugsgeschäft, Absatzgeschäft, Kreditgeschäft, Produktion, Leistungsgeschäft (KSt-Kartei § 36 KStDV Karte 6).

Eine Abstufung der Warenrückvergütungen innerhalb der Geschäftssparten nach Warengruppen ist nicht statthaft. Eine unter a), b) oder c) fallende Genossenschaft, die sich z.B. ausschliesslich oder unter anderem mit dem Einkauf von Waren für ihre Mitglieder und der Abgabe von Waren an ihre Mitglieder befasst, kann daher nicht für eine bestimmte Ware eine niedrigere Warenrückvergütung als für die übrigen gewähren, ohne die Vergünstigung des § 35 KStDV zu verlieren. Als Warenrückvergütungen im Sinne des § 35 KStDV können also nur solche Vergütungen an Mitglieder einer Genossenschaft anerkannt werden, die gleichmässig an alle Mitglieder nach der Höhe des innerhalb der Geschäftssparten erzielten Umsatzes bezahlt werden, wobei zu beachten ist, dass in den oben bezeichneten Fällen a) und b) nur eine Geschäftssparte gegeben ist".

Einer etwaigen Auslegung dieser Vorschriften, wonach z.B. innerhalb des Bezugs- oder Absatzgeschäfts keine weiteren Geschäftssparten möglich wären, könnte nicht gefolgt werden. Denn bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen können durchaus z.B. auch innerhalb des Bezugsgeschäfts mehrere Geschäftssparten gegeben sein (z.B. Einkauf von Kohle, Holz und Öl; oder von Saatgut, Düngemittel und Futtermittel).

a) Organisatorisch verselbständigte Betriebsabteilungen

Der Begriff der "organisatorisch verselbständigten Betriebsabteilung" gibt in der Praxis des öfteren Anlass zu Meinungsverschiedenheiten mit den Finanzbehör-

133) Gemeint ist offensichtlich eine Art des Zweckgeschäftes (z.B. gemeinsamer Einkauf von Kohle).

den. Diese neigen grundsätzlich dazu, den Begriff der Geschäftssparten eng auszulegen: Es müsse sich dabei um einen im Aufbau der Genossenschaft klar abgegrenzten und auch nach aussen als besondere Abteilung in Erscheinung tretenden Geschäftszweig von einiger Bedeutung handeln. Nur wenn die einzelnen Abteilungen erkennbar getrennt organisiert sind (z.B. eigener Abteilungsleiter mit abgegrenztem Verantwortungsbezirk; eigenen Räumlichkeiten u.a.), können sie steuerlich als gesonderte Geschäftssparten anerkannt werden.

Eine zu enge Auslegung muss jedoch abgelehnt werden, da anderenfalls dem Erfordernis einer rationellen Geschäftsführung im Rahmen kaufmännischer Gepflogenheiten nicht ausreichend Rechnung getragen wird. Es kann z.B. das Vorliegen einer eigenen Betriebsbuchhaltung nicht als erforderlich angesehen werden. Auch bei Vorhandensein verschiedener Geschäftssparten wird die Buchhaltung aus Zweckmässigkeitsgründen immer zentral organisiert sein. Dabei können durch eine entsprechende Aufgliederung der Konten durchaus die Ergebnisse der einzelnen Betriebsabteilungen ermittelt und überwacht werden.

Überspitzte Anforderungen an die "organisatorische Verselbständigung" der Betriebsabteilungen, die im Lichte einer echten Betriebsrationalisierung gegenwärtig einer beweglichen Beurteilung bedarf, dürfen jedenfalls nicht gestellt werden.

In der Praxis bleibt die Entscheidung, ob solche Geschäftssparten vorliegen, immer Tatbestandsfrage.

b) Aufteilung der Warenrückvergütung nach einem "angemessenen Verhältnis"

Der im gesamten Genossenschaftsbetrieb erzielte Überschuss darf aber nicht beliebig auf die einzelnen Geschäftssparten verteilt werden, sondern dies muss in einem angemessenen Verhältnis geschehen 134).

---

134) Über die Verschiedenheit zwischen den steuerlichen Voraussetzungen und den Voraussetzungen auf anderen Rechtsgebieten aufzuzeigen, ist das Urteil des Landgerichtes Flensburg vom 29.9.1959 -7015/59- interessant. In einem für das Wettbewerbsverhältnis zwischen ländlichen Genossenschaften und dem privatwirtschaftlichen Landgrosshandel bedeutsamen Rechtsstreit kam das Gericht zu der Ansicht, dass eine ländliche Genossenschaft, die sich ausser mit bankmässigen Geld- und Kreditgeschäften auch mit dem Bezug und Absatz ländlicher Produkte befasst, weder gegen das Rabattgesetz noch gegen Bestimmungen des Gesetzes gegen den unlauteren Wettbewerb verstösst, wenn sie Überschüsse, die im Geldgeschäft erwirtschaftet werden, als "Warenrückvergütung" auf die im Bezugs- und Absatzgeschäft getätigten Umsätze ausschüttet. Obwohl der eigene Verband der beklagten Genossenschaft geäussert hatte: "In den Fällen, in denen eine Genossenschaft mehrere Geschäftssparten unterhält (z.B. Warengeschäft, Geldgeschäft, Stromversorgung), darf der in dem Ge-

Es entsteht also die Frage, was unter "angemessenem Verhältnis" zu verstehen ist 135). Eine Aufteilung nach dem Überschuss der einzelnen Geschäftssparten dürfte dem angemessenen Verhältnis wohl am besten entsprechen; in der Praxis ist es jedoch in den seltensten Fällen möglich, den aus jeder Geschäftssparte resultierenden Einzelüberschuss einigermassen zuverlässig zu ermitteln.

Da die Finanzverwaltung kein unmittelbares steuerliches Interesse daran hat, dass die höchstzulässige abzugsfähige Warenrückvergütung auch im genauen Verhältnis der bei den einzelnen Geschäftssparten tatsächlich aus den Mitgliedergeschäften erzielten Überschüsse verteilt wird, verzichtet sie grundsätzlich auf eine ins einzelne gehende Nachprüfung. Eine eigene Betriebsbuchhaltung zur Ermittlung der Überschüsse bei den Geschäftssparten ist daher nicht erforderlich; es genügt durchaus die Schätzung des "angemessenen Verhältnisses" mittels geeigneter Kennzahlen.

Piekut hält in der Abhandlung "Genossenschaftliche Überschussverteilung und unterschiedliche Bemessung der Warenrückvergütung bei der Körperschaftsteuer" (BlfG 1960 S. 146/149) für die angemessene Aufteilung des Gesamtüberschusses auf die einzelnen Geschäftssparten das Verhältnis der in diesen Sparten getätigten Umsätze zu den gesamten Umsätzen als zweckmässig. Unter den "Umsätzen" können hier offenbar nur die Mitgliederumsätze gemeint sein. Im einzelnen führt Piekut aus, dass "eine Aufteilung auf dieser Grundlage auch dem genossenschaftlichen und steuerlichen Erfordernis der Verteilung der Warenrückvergütung nach Massgabe der Betriebsbeteiligung gerecht werden und zugleich auch in einem inneren Zusammenhang mit der Berechnung des im Mitgliedergeschäft erwirtschafte-

---

Fortsetzung von 134)

schäftsbetrieb der Genossenschaft erwirtschaftete Gesamtgewinn für die Berechnung einer Warenrückvergütung nicht auf einen Geschäftszweig konzentriert werden. Der Gesamtüberschuss ist vielmehr zur Berechnung der Warenrückvergütung auf die einzelnen Geschäftssparten in einem angemessenen Verhältnis aufzuteilen", führte das Landgericht aus, dass der Genossenschaft aus keinem rechtlichen Gesichtspunkt verboten werden könne, den im Gesamtbetrieb erwirtschafteten Gewinn bei der Gewinnausschüttung auf eine Geschäftssparte zu konzentrieren. Diese Konzentration sei auch nicht sittenwidrig. Insbesondere könne der Kläger (der Inhaber einer privaten Landhandelsfirma) sich auch nicht darauf berufen, dass die mit der Klage angegriffene Art der Berechnung gegen den Grundsatz der Gleichheit der Genossen verstosse, indem die Kunden des Geldgeschäftes benachteiligt, die des Warengeschäftes bevorteiligt werden, denn es wäre, falls ein solcher Vorwurf berechtigt wäre, allein Sache der Mitglieder der Genossenschaft oder ihrer Organe, einen solchen Einwand zu erheben.

135) Die KStR 1958 lassen sich hierüber nicht näher aus.

ten Überschusses sowie der Verteilung der Warenrückvergütung nach Massgabe des "Warenbezugs" stehen" würden. "Ganz abgesehen davon, wäre die Aufteilung des Höchstbetrages der steuerfrei ausschüttbaren Warenrückvergütung nach Massgabe der Umsätze bzw. Wareneinkäufe für die Praxis eine begehrte Vereinfachung".

Dieser Meinung ist jedoch entgegenzuhalten, dass bei Zugrundelgung der (Mitglieder)Umsätze nur dann von einer Aufteilung nach einem angemessenen Verhältnis gesprochen werden kann, wenn die Umsätze in etwa auch dieselbe Rohertragspanne enthalten. Da dies aber gerade bei verschiedenen Geschäftssparten nicht zutrifft, erscheint eine Aufteilung nach den Roherträgen dem "angemessenen Verhältnis" wesentlich näher zu kommen. Auch könnte die Zugrundelegung der Umsätze ohne weiteres dazu führen, dass in einer Sparte eine Warenrückvergütung ausgeschüttet wird, in der nachweislich ein positives Ergebnis nicht erzielt worden ist.

Als optimaler Massstab -der noch relativ einfach zu ermitteln und bedeutend zutreffender als der Umsatz ist- für eine angemessene Aufteilung empfiehlt sich daher das auch in der Praxis der gewerblichen Warengenossenschaften angewendete Verhältnis des Mitglieder-Rohertrages in den einzelnen Geschäftssparten zum gesamten Mitglieder-Rohertrag. Aber auch hier muss unterstellt werden, dass die Aufwendungen des Genossenschaftsbetriebes sich etwa gleichmässig auf die verschiedenen Abteilungen verteilen.

Eine Aufteilung nach den gesamten Roherträgen (also ohne Elimination des Nichtmitgliedergeschäfts) würde nur dann zu demselben Ergebnis führen, wenn in jeder Geschäftssparte das Verhältnis zwischen Mitgliederumsatz und Nichtmitgliederumsatz das gleiche wäre. Bei verschiedenem Umsatzanteil kann aber nur der Vergleich der Roherträge aus dem Mitgliedergeschäft zu einem angemessenen Verhältnis führen, wie nachstehendes Beispiel zeigt:

	Rohertrag im Gesamtgeschäft DM	%	Angenommener Anteil des Mitgliedergeschäfts	Rohertrag im Mitgliedergeschäft DM	%
Geschäftssparte A	50	16 2/3	80 %	40	20
Geschäftssparte B	100	33 1/3	100 %	100	50
Geschäftssparte C	150	50	40 %	60	30
	300	100		200	100

Die letzte Spalte entspricht bei der Aufteilung der Warenrückvergütung einem "angemessenen Verhältnis". Dabei müssen die in den einzelnen Geschäftssparten zur Ausschüttung kommenden Warenrückvergütungsbeträge nicht rechnerisch genau nach diesen Prozentsätzen aufgeteilt werden, sondern diese Sätze sollen nur als Anhaltspunkt dienen, ob bei der Aufteilung noch von einem angemessenen Verhältnis gesprochen werden kann. Soweit einige Geschäftssparten mit besonders hohen oder niedrigen Kosten arbeiten und daher das Verhältnis der Überschüsse wesentlich vom Rohertrag abweicht, ist dies bei entsprechendem Nachweis durch die Genossenschaft ebenfalls zu berücksichtigen.

Letzten Endes handelt es sich also weitgehend um eine Ermessensfrage. Unter Aufteilung des Höchstbetrages der steuerfrei ausschüttungsfähigen Warenrückvergütung in einem "angemessenen Verhältnis" wird man jedenfalls eine Aufteilung zu verstehen haben, die den wirtschaftlichen Belangen der Genossenschaft sowie dem jeder Überschussverteilung einer Genossenschaft übergeordneten Grundsatz der gleichmässigen Behandlung aller Mitglieder gerecht wird. Daher dürfte es der Finanzverwaltung nicht zu verwehren sein, eine Rückvergütung dann nicht zuzulassen, wenn sie offensichtlich dazu führt, dass Mitglieder bei einer bestimmten Geschäftssparte wesentlich mehr als den durch den Umsatz mit ihnen erzielten Anteil am Gesamtüberschuss erhalten. Es sollen also grundsätzlich nicht höhere Beträge als Warenrückvergütung ausgeschüttet werden, als schätzungsweise Überschüsse in der betreffenden Sparte erzielt worden sind. Werden daher in einer Sparte offensichtlich keine Überschüsse erzielt, so kann die Ausschüttung einer Warenrückvergütung in dieser Sparte auch nicht vorgenommen werden. 136)

Die Finanzverwaltung sollte sich bei der Prüfung der Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütung jedoch in erster Linie auf die Nachprüfung des Höchstbetrages der insgesamt steuerfrei ausschüttbaren Warenrückvergütung beschränken, da sich auch nur der Gesamtbetrag der Warenrückvergütung auf das Einkommen auswirkt. Was

136) Nur wenn die Genossenschaft auf die Geltendmachung sämtlicher Geschäftssparten verzichtet und eine gleichmässige Warenrückvergütung auf die Gesamtbezüge der Mitglieder gewährt, würden auch diese Umsätze in die Rückvergütung mit einbezogen werden.

die Frage der unterschiedlichen Bemessung der Warenrückvergütung angeht, sollten sich die Steuerbehörden im Zweifelsfalle eher für als gegen die Annahme einer steuerlich zulässigen Rückvergütung entscheiden, zumal die steuerlichen Bestimmungen keine eindeutige Antwort auf die Angemessenheit der Verteilung geben. Überdies ist auch nicht die Tatsache zu übersehen, dass letztlich die Genossenschaften selbst das grösste Interesse daran haben, eine ihren Förderungsauftrag entsprechende und den Mitgliedern jeweils gerecht werdende Überschussbeteiligung vorzunehmen. Nur soweit eine willkürliche und den tatsächlichen Gegebenheiten zuwider laufende Aufteilung der Warenrückvergütung erfolgt, kann nicht mehr von einer Warenrückvergütung im genossenschaftlichen und damit auch steuerlichen Sinne gesprochen werden.

9. KAPITEL

ZUR BERECHNUNG DER STEUERLICH ZULÄSSIGEN OBERGRENZE FÜR WARENRÜCKVERGÜTUNGEN AN MITGLIEDER

Bis zu dem Urteil vom 26.9.1956 (vgl. S.55) war die Ermittlung des Überschusses verhältnismässig einfach; Überschuss war das Einkommen vor Abzug aller Warenrückvergütungen und vor Berücksichtigung des Verlustabzugs.

Nunmehr müssen die Gewinne aus Nebengeschäften bei Ermittlung des ausschüttungsfähigen Überschusses ausgeschieden werden, wodurch sich in der Praxis mitunter erhebliche Schwierigkeiten bei der Berechnung dieser Gewinne ergeben können.

A) ERMITTLUNG DES ÜBERSCHUSSES IM SINNE VON § 35 ABS.2 LETZTER SATZ KStDV 1958

Für die Errechnung des Überschusses im Sinne von § 35 Abs.2 KStDV ist in den KStR 1958 folgendes Beispiel aufgeführt:

	DM
Einkommen vor Abzug aller Warenrückvergütungen an Mitglieder und an Nichtmitglieder 137) und vor Berücksichtigung des Verlustabzugs	55.000,--
davon ab Gewinn aus Nebengeschäften	7.000,--
Überschuss im Sinne des § 35 Abs.2 KStDV	48.000,--

I) Gewinn aus Nebengeschäften

Die Schwierigkeit in der Praxis besteht aber nun darin, den Gewinn aus Nebengeschäften annähernd richtig zu ermitteln. Wenn er buchmässig nachgewiesen wird, ist er stets mit dem buchmässig nachgewiesenen Betrag zu berücksichtigen. Dies wird jedoch nur in der Regel bei Einnahmen aus dem Verkauf von (betriebsfremden) Grundstücken und bei Zins- und Dividendeneinnahmen (z.B. bei Beteiligungen) aus bestimmten Teilen des (nicht betriebsnotwendigen) Vermögens möglich sein. Sollte ein solcher buchmässiger Nachweis auch bei Vermietung oder Verpachtung von Teilen der Betriebsgebäude gegeben sein, so muss in diesem Falle beachtet werden, dass alle Aufwendungen vorab entsprechend den in Eigennutzung befindlichen Flächen gekürzt werden müssen, bevor sie dem Konto "Vermietung" bzw. "Verpachtung" belastet werden können.

---

137) vgl. S.96 ff.

Beispiel:		DM
Mieteinnahmen		25.000,--
25 % der Nutzungsfläche sind vermietet		
gesamter kostenstellenmässiger Aufwand aus Haus-		
und Grundstückskonto (einschliesslich AfA und an-	DM	
teiliger Gemeinkosten)	40.000,--	
davon ab für eigengenutzte Flächen 75 % 138)	./. 30.000,--	
Aufwand für fremdgenutzte Gebäudeteile		10.000,--
Gewinn aus Nebengeschäft		15.000,--

Im allgemeinen dürfte aber bei den Nebengeschäften ein buchmässiger Nachweis mangels einer Kostenstellenrechnung nicht möglich sein; hier ist dann der um "die anteiligen Gemeinkosten geminderte Rohgewinn (aus Nebengeschäften) anzusetzen. Die anteiligen Gemeinkosten können aus Vereinfachungsgründen mit dem Teilbetrag berücksichtigt werden, der sich bei Aufteilung der gesamten Gemeinkosten nach dem Verhältnis der Roheinnahmen aus Nebengeschäften zu den gesamten Roheinnahmen ergibt". Da diese Formulierung in Abschnitt 65 Abs.8 der KStR 1958 erhebliche Auslegungsschwierigkeiten und damit Auseinandersetzungen mit den Finanzbehörden in sich birgt 139), wurde -nach Anfrage durch den Deutschen Genossenschaftsverband- in dem koordinierten Ländererlass vom 2.2. 1960 (BStBl. 1960 II S.29) in Abschnitt II wie folgt dazu Stellung genommen:

"II. Ermittlung des Überschusses aus Nebengeschäften:

Nach Abschnitt 65 Absatz 8 KStR 1958 sind bei Berechnung der abzugsfähigen Warenrückvergütungen die auszugliedernden Gewinne aus Nebengeschäften bei fehlendem Buchnachweis in der Weise zu ermitteln, dass vom Rohgewinn der Nebengeschäfte die anteiligen Gemeinkosten abzusetzen sind. Die anteiligen Gemeinkosten können dabei aus Vereinfachungsgründen mit dem Teilbetrag berücksichtigt werden, der sich bei Aufteilung der gesamten Gemeinkosten nach dem Verhältnis der Roheinnahmen aus Nebengeschäften zu den gesamten Roheinnahmen ergibt.

Der Deutsche Genossenschaftsverband hat gebeten im einzelnen zu regeln, welche Kosten als Gemeinkosten und welche Kosten als Einzelkosten bei der Er-

---

138) Dabei wird vorausgesetzt, dass die eigen- und fremdgenutzten Grundstücksteile in etwa gleichwertig sind; bei unterschiedlichen Mietwerten müsste bei der Aufteilung vom ortsüblichen Mietwert ausgegangen werden.

139) Insbesondere geht es darum, welche Kosten als Einzelkosten den Nebengeschäften direkt und welche ihnen aufgeschlüsselt als Gemeinkosten zuzurechnen sind und ob unter dem Begriff "Roheinnahmen" der Umsatz oder der Rohgewinn zu verstehen ist.

mittlung des Gewinns aus Nebengeschäften zu gelten haben. Ausserdem hat er darauf hingewiesen, dass die Aufteilung der gesamten Gemeinkosten nach dem Verhältnis der Roheinnahmen in den Fällen zu unzutreffenden Ergebnissen führe, in denen die Roheinnahmen teils Leistungsentgelte, wie das bei den Nebengeschäften häufig der Fall sei, und teils Warenumsätze darstellen. Hierbei würden nicht vergleichbare Grössen einander gegenübergestellt. Man gelange zu einem richtigen Ergebnis, wenn in diesen Fällen statt der Warenumsätze die Warenrohgewinne angesetzt würden.

Ich bemerke hierzu folgendes:

1. Die Frage, welche Kosten den Gemeinkosten und welche Kosten den mit den Nebengeschäften zusammenhängenden Einzelkosten zuzurechnen sind, kann nicht generell geregelt werden. Diese Frage ist nach dem im Einzelfall gegebenen Verhältnissen zu entscheiden.
2. Unter den als Aufteilungsmassstab für die gesamten Gemeinkosten dienenden Roheinnahmen ist grundsätzlich der Umsatz zu verstehen. Es bestehen jedoch keine Bedenken, im Einzelfall (z.B. bei Warengenossenschaften) bei Ermittlung des Verteilungsschlüssels statt der Roheinnahmen die entsprechenden Rohgewinne anzusetzen, wenn dadurch ein genaueres Ergebnis erzielt wird."

Der Erlass hat zwar nicht eine erwünschte Vereinfachung gebracht, aber wenigstens die Auslegung des Begriffs "Roheinnahmen" seitens der Finanzverwaltung.

Im einzelnen ist unter dem Rohgewinn aus Nebengeschäften, z.B. bei der in Praxis am häufigsten anzutreffenden Vermietung und Verpachtung, die Roheinnahme (= Miet- oder Pachtentgelt) abzüglich zumessbarer Einzelkosten zu verstehen. Zumessbare Einzelkosten bzw. zumessbarer Aufwand sind bei Vermietung und Verpachtung alle auf die vermieteten oder verpachteten Betriebs- oder Gebäudeteile anteilig anfallenden Haus- und Grundstücksaufwendungen, wie Gebäudereparaturen, Abschreibungen, Grundsteuer, sonstige Gebäudegebühren, Gehalt für den Hausmeister u.a.m.; auch die Zinsen für Baudarlehen der Mitglieder gehören dazu.

Bei der Aufteilung dieser Kosten auf eigen- und fremdgenutzte Grundstücksteile ist zweckmässigerweise bei Gleichwertigkeit der eigen- und fremdgenutzten Grundstücksteile von der Nutzfläche, bei unterschiedlichen Mietwerten vom ortsüblichen Mietwert auszugehen.

Alle übrigen Aufwendungen -also alle nicht direkt zumessbaren- sind als "Gemeinkosten" anzusehen, die im Verhältnis der Roheinnahmen aus Nebengeschäften zu den gesamten Roheinnahmen aufzuteilen sind. Da es sich hier um eine bewusst geschaffene Vereinfachungsregelung handelt, kann unter Gemeinkosten nur die Summe der Aufwendungen der Gewinn- und Verlustrechnung abzüglich der den Nebengeschäften, aber auch den Zweckgeschäften, zugemessenen Einzelkosten verstanden werden. Ein nur dem Zweckgeschäft zumessbarer Aufwand liegt z.B. bei einem Forderungsausfall im Zweckgeschäft vor. Dieser Betrag kann nicht zusam-

men mit den Gemeinkosten anteilig auf das Nebengeschäft umgelegt werden. In Anbetracht der sich hierbei ergebenden Schwierigkeiten werden Auseinandersetzungen über die Begriffe "Einzelkosten" und "Gemeinkosten" zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung bei der Zumessung zu den Nebengeschäften bzw. zu den Zweckgeschäften nicht vermeidlich sein.

Dem Einwand, dass bei der Verhältnisrechnung völlig verschiedene Grössen miteinander verglichen werden, wenn man Warenumsätze mit Leistungsentgelten (wie Miet- oder Pachteinnahmen) in Beziehung setzt, ist in dem oben aufgeführten Erlass dadurch Rechnung getragen worden, dass im Einzelfall, z.B. bei den Warengenossenschaften, statt der Roheinnahmen der Rohgewinn als Bezugsgrösse verwendet werden kann, wenn dadurch ein genaueres Ergebnis erzielt wird. Zwecks Ermittlung eines wirtschaftlich gerechtfertigten Aufteilungsschlüssels für die Kostenzumessung ist es bei Warengenossenschaften unerlässlich, die Bezugsgrösse "Umsatz" um den Wareneinsatz zu kürzen und damit den Rohgewinn aus dem Warengeschäft dem Rohgewinn aus den Nebengeschäften gegenüberzustellen.

Beispiel:	DM
Warenumsatz	970.000,--
Warenrohgewinn (= Warenumsatz ./. Wareneinsatz)	108.000,--
Mieteinnahmen aus Wohnhaus	30.000,--
zumessbare Einzelkosten aus Wohnhaus	3.000,--

Setzt man zur Ermittlung des Verteilungsschlüssels für die Gemeinkosten den Umsatz an, so ergibt sich:

Gesamtroheinnahmen DM 1.000.000,--; davon sind DM 30.000,-- = 3 %. Zu einem genaueren und damit richtigeren Ergebnis kommt man, wenn man die Rohgewinne als Vergleichsmassstab heranzieht:

Gesamtrohgewinn DM 135.000,-- (Warenrohgewinn 108.000,-- + Rohgewinn aus Nebengeschäft 30.000 ./. 3.000 = 27.000); davon sind DM 27.000,-- = 20 %.

Nach der ersteren Berechnungsmethode könnten nur 3 % der Gemeinkosten vom Rohgewinn aus den Nebengeschäften abgesetzt werden, während nach der zweiten Berechnung -die ohne Zweifel wirklichkeitsnäher ist- 20 % abgezogen werden können.

Anhand eines weiteren Beispiels soll die Ermittlung des Gewinnes aus Nebengeschäften nach dieser in der Praxis regelmässig anzutreffenden Schätzungsmethode aufgezeigt werden:

		DM
Warenrohgewinn bzw. Warenrohertrag		108.000,--
Mieteinnahmen aus Wohnhaus		30.000,--
		138.000,--
./. gesamte Aufwendungen		./. 100.000,--
(darin enthalten: dem Nebengeschäft zumessbare Einzelkosten:	DM 3.000,--	
Abschreibungen auf Forderungen aus dem Zweckgeschäft:	DM 7.000,--	
Gesamtüberschuss:		38.000,--

Das Verhältnis der gesamten Roherträge zum Rohertrag aus dem Nebengeschäft beträgt, wie in obigem Beispiel, 5 : 1 d.s. 20 %. Also sind 20 % der Gemeinkosten vom Rohertrag aus dem Nebengeschäft zu kürzen. Gemeinkosten sind die Gesamtaufwendungen abzüglich der sowohl dem Nebengeschäft als auch dem Zweckgeschäft zumessbaren Einzelkosten. Hier also: DM 100.000,-- ./. DM 3.000,-- ./. DM 7.000,-- = DM 90.000,--. Der Gewinn aus Nebengeschäften errechnet sich daher wie folgt:

	DM
Gesamtmieteinnahmen	30.000,--
./. zumessbare Einzelkosten	3.000,--
./. anteilige Gemeinkosten (20 % aus DM 90.000,--)	18.000,--
Gewinn aus Nebengeschäft	9.000,--

	DM
der Gesamtüberschuss beträgt	38.000,--
./. Gewinn aus Nebengeschäften	9.000,--
aufteilungsfähiger Überschuss im Sinne von § 35 Abs.2 KStDV 1958:	29.000,--

Auf diesen Betrag ist zur Ermittlung der mit steuerlicher Wirkung ausschüttungsfähigen Warenrückvergütung an Mitglieder der Prozentsatz des Mitgliedergeschäftes anzuwenden (vgl. S.117). In Anbetracht der Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Gewinnes aus Nebengeschäften werden die Genossenschaften -um bei späteren Betriebsprüfungen unliebsame Überraschungen zu vermeiden- zweckmässigerweise den bei der Berechnung des Gewinns aus dem Nebengeschäft beschrittenen Weg mit dem Finanzamt vorher abstimmen und diese Abstimmung schriftlich bestätigen lassen.

II) Verlust aus Nebengeschäften

In Abschnitt 65 Abs.8 der KStR 1958 heisst es: "Soweit Verluste aus einzelnen Nebengeschäften erzielt worden sind, sind sie bei der Ermittlung des gesamten Gewinns aus Nebengeschäften mindernd zu berücksichtigen."

Gleichen sich Verluste aus Nebengeschäften mit Gewinnen aus oder verbleibt per Saldo noch ein Gewinn aus Nebengeschäften, so ergeben sich keine besonderen Probleme und es ist wie unter Abschnitt I) zu verfahren.

Der Tatbestand wird aber dann problematisch, wenn ein Gesamtverlust aus Nebengeschäften vorliegt. Analog der Minderung des aufteilungsfähigen Überschusses durch Gewinne aus Nebengeschäften, müsste demnach ein Verlust aus Nebengeschäften den aufteilungsfähigen Überschuss erhöhen.

Beispiel:	DM
Gesamtüberschuss ohne Berücksichtigung der Nebengeschäfte	25.000,--
+ Verlust aus Nebengeschäften	+ 5.000,--
demnach ausschüttbarer Überschuss:	30.000,--

Bei Annahme eines Mitgliedergeschäftanteils von 90 % würden DM 27.000,-- an die Mitglieder ausgeschüttet werden können, obwohl nur ein Gesamtüberschuss von DM 25.000,-- erzielt worden ist. Praktisch werden hierbei Verluste aus Nebengeschäften mit Gewinnen aus dem Nichtmitgliedergeschäft kompensiert. Man könnte dagegen einwenden, dass Verluste aus Nebengeschäften den gesamten Genossenschaftsbetrieb treffen und daher auch anteilig den Überschuss aus dem Mitgliedergeschäft mindern. Gewinne aus Nebengeschäften kommen ja indirekt auch den Genossen zugute, sei es dass sie nach Abzug der Ertragsteuern als Dividenden ausgeschüttet oder den Rücklagen zugewiesen werden und damit die Genossenschaft innerlich festigen.

Da beachtliche Verluste aus Nebengeschäften, die sich auf die Ausschüttung der Warenrückvergütung auswirken könnten, in der Praxis relativ selten vorkommen, ist dieses Problem meines Wissens finanzgerichtlich noch nicht entschieden.

Weil man aber keine Genossenschaft daran hindern kann, dass sie Verluste aus Nebengeschäften mit Gewinnen aus dem Nichtmitgliedergeschäft ausgleicht, wird man grundsätzlich davon auszugehen haben, dass Verluste aus Nebengeschäften zur Errechnung des ausschüttungsfähigen Überschusses dem Überschuss aus dem Gesamtbetrieb hinzuzurechnen sind, dass letzterer aber gleichzeitig die Höchstgrenze des überhaupt ausschüttungsfähigen Überschusses darstellt. Soweit mehr ausgeschüttet werden würde, als Gesamtüberschuss erzielt worden ist, läge ein auch betriebswirtschaftlich abzulehnender Substanzverzehr vor. In obigem Beispiel könnten daher nicht DM 27.000,-- sondern nur DM 25.000,-- an die Mitglieder als Warenrückvergütung verteilt werden.

III) Bagatellklausel

Nur geringfügige Gewinne aus Nebengeschäften brauchen aus dem Überschuss nicht ausgeschieden zu werden. Abschn.65 Abs.12 der KStR 1958 sieht in diesem Zusammenhang vor: "Übersteigt der Umsatz aus Nebengeschäften weder 2 v.H. des gesamten Umsatzes der Genossenschaft noch DM 10.000,-- im Jahr, so be-

stehen aus Vereinfachungsgründen keine Bedenken, dass bei der Ermittlung der Höchstgrenze für die an Mitglieder ausschüttbaren steuerlich abzugsfähigen Warenrückvergütungen, abweichend von § 35 Abs.2 Satz 3 KStDV, der Gewinn aus Nebengeschäften nicht abgesetzt wird. Hierbei ist es gleichgültig, ob der Reingewinnsatz bei Nebengeschäften von dem Reingewinnsatz bei den übrigen Geschäften wesentlich abweicht. In diesen Fällen sind die Nebengeschäfte als Zweckgeschäfte mit Nichtmitgliedern zu behandeln".

Demnach ist hier also -wie früher- der Überschuss: das Einkommen vor Abzug der Warenrückvergütungen. Aus der an sich widerspruchsvollen Formulierung "in diesen Fällen sind die Nebengeschäfte als Zweckgeschäfte mit Nichtmitgliedern zu behandeln" (vgl. S.52) ergibt sich noch eine Besonderheit:

Während grundsätzlich der Umsatz aus Nebengeschäften nicht zum Gesamtumsatz im Sinne von § 35 Abs.2 Ziff.1 KStDV gehört (vgl. S.114), muss er bei Inanspruchnahme der Bagatellgrenzen, die im übrigen reichlich niedrig bemessen sind, dazugezählt werden. In diesem Fall errechnet sich der Anteil des Mitgliedergeschäftes wie folgt:

	DM
Umsatz aus Zweckgeschäften mit Mitgliedern	120.000,--
Umsatz aus "Zweckgeschäften mit Nichtmitgliedern"	70.000,--
Umsatz aus Nebengeschäften (dieser ist wie beim Zweckgeschäft mit Nichtmitgliedern zu behandeln)	10.000,--
Gesamtumsatz im Sinne § 35 Abs.2 Ziff.1 KStDV	200.000,--

Demzufolge beträgt hier der Anteil des Mitgliederumsatzes am Gesamtumsatz 60 %, wohingegen er bei Ausscheiden der Gewinne aus Nebengeschäften rd. 63 % erreichen würde (Gesamtumsatz: DM 190.000/Mitgliederumsatz: DM 120.000).

Der Vorteil der Bagatellklausel, dass geringe Gewinne aus Nebengeschäften an die Mitglieder ausgeschüttet werden können, wird also durch das ungünstigere Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz zu einem gewissen Teil wieder aufgehoben.

B) BEZUGSGENOSSENSCHAFTEN

Gemäss § 35 Abs.2 Satz 3 Ziff.1 KStDV ist bei Einkaufs- und Verbrauchergenossenschaften (= Bezugsgenossenschaften) zur Feststellung der als Warenrückvergütung abzugsfähigen Beträge der Überschuss im Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz aufzuteilen. In Satz 4 dieses Absatzes heisst es dann weiter: "Der hiernach sich ergebende "Gewinn" aus dem Mitgliedergeschäft bildet die obere Grenze für den Abzug der Warenrückvergütung an Mitglieder". In der Verwendung des Wortes "Gewinn" liegt eine Inkonsequenz des Verordnungsgebers, nachdem er im vorhergehenden Satz 3 den richtigen Begriff "Überschuss" gebrauchte.

Im letzten Satz wird dagegen zutreffend vom "Gewinn" aus Nebengeschäften gesprochen.

I) Gesamtumsatz

Gesamtumsatz in diesem Sinne "ist die Summe der Umsätze aus Zweckgeschäften mit Mitgliedern und Nichtmitgliedern"; die Umsätze aus Nebengeschäften (sofern sie die Grenze der Bagatellklausel übersteigen! Vgl. S. 112) und aus Hilfsgeschäften bleiben ausser Ansatz. Dies ist erforderlich, um zu einem richtigen Massstab zu kommen. Da Gewinne aus Nebengeschäften nicht steuerfrei an Mitglieder ausgeschüttet werden können, muss auch der entsprechende Umsatz aus der Bemessungsgrundlage herausgelassen werden. Desgleichen ergäbe die Berücksichtigung des oft zufallsbedingten Umsatzes aus Hilfsgeschäften bei der Ermittlung des Anteiles des Mitgliedergeschäftes ein schiefes Bild; ausserdem liegen die Hilfsgeschäfte ausserhalb der normalen Betriebsbeteiligung, so dass richtigerweise die Ausschüttung einer Warenrückvergütung auf die Umsätze aus Hilfsgeschäften -auch wenn sie zufällig mit Mitgliedern getätigt wurden- ausgeschlossen ist 140). Bei einer Genossenschaft, die sich 100 %ig auf das Mitgliedergeschäft beschränkt, fallen im normalen Geschäftsverlauf ebenfalls Hilfsgeschäft mit Nichtmitgliedern an. Würden diese Geschäfte zum Gesamtumsatz gezählt werden, so würde sich nie ein 100 %iger Anteil des Mitgliedergeschäftes errechnen lassen. Dies entspräche aber nicht dem Sinne der Vorschrift. Genossenschaften, die sich auf den Kreis der Mitglieder beschränken und keine Nebengeschäfte tätigen, können stets den ganzen Überschuss als Warenrückvergütung ausschütten.
Beispiel:

	DM
Umsatz aus Zweckgeschäften mit Mitgliedern	600.000,--
Umsatz aus "Zweckgeschäften mit Nichtmitgliedern"	400.000,--
Umsatz aus Nebengeschäften	40.000,--
Umsatz aus Hilfsgeschäften	10.000,--
	1.050.000,--
Gesamtumsatz im Sinne des § 35 Abs.2 Satz 3 Ziff.1 KStDV:	1.000.000,--

Die Zugrundelegung des Umsatzes, der dem Gegenstand des Unternehmens entspricht, ergibt zweifellos das zutreffendste Bild und ist darüber hinaus auch am einfachsten.

Unter dem in § 35 KStDV nicht näher erläuterten Begriff "Umsatz" ist nach herrschender Auffassung grundsätzlich der Umsatz im Sinne des Umsatzsteuerrechts

140) Überschüsse aus Hilfsgeschäften können dagegen zusammen mit dem Überschuss aus Zweckgeschäften im Verhältnis des Mitgliederumsatzes aus Zweckgeschäften zum Gesamtumsatz ausgeschüttet werden; vgl. S.52/53

(§ 1 Ziff. 1 UStG) zu verstehen. Das sind sämtliche Lieferungen und sonstigen Leistungen, die die Genossenschaft gegen Entgelt im Laufe eines Geschäftsjahres tätigt. Gesamtumsatz ist also die Summe der den Lieferungen und sonstigen Leistungen der Genossenschaft zugrunde liegenden Preise. Die in dieser Vorschrift enthaltene Einschränkung "im Inland" muss dabei ausser acht gelassen werden, weil natürlich auch die im Ausland, in Freihäfen und in Zollausschlüssen im Rahmen von Zweckgeschäften vollzogenen Umsätze, die keine steuerbaren Umsätze im Sinne des UStG sind, zum Gesamtumsatz gemäss § 35 Abs. 2 Ziff. 1 KStDV gehören. Die Zugrundelegung der nur steuerbaren Umsätze, also derjenigen Umsätze, die in der Umsatzsteuererklärung als "Gesamtbetrag der Entgelte" anzugeben sind, würde bei Genossenschaften, die z.B. solche nicht steuerbare Auslandsumsätze tätigen, zu einem nicht zutreffenden Verhältnis von Gesamtumsatz zu Mitgliederumsatz und damit zu einer falschen, vom Verordnungsgeber nicht gewollten Aufteilung des Überschusses führen. Als Umsatz im Sinne von § 35 KStDV sind also diejenigen Roheinnahmen zu verstehen, die zu dem Überschuss geführt haben.

Da auch Vermittlungsgeschäfte Zweckgeschäfte sind (vgl. S. 48), erhebt sich die Frage, was bei diesen Geschäften als Umsatz anzusehen ist. Kann in diesen Fällen nur die Provision oder aber der dieser Provision zugrunde liegende "Umsatz" herangezogen werden? Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass auch hier nur der Umsatz im Sinne des Umsatzsteuerrechts massgebend ist, d.h. also, dass nur die Provisionen bzw. Agenturgebühren zum Umsatz gehören. Nach den Steuerbehörden ist also Gesamtumsatz im Sinne von § 35 Abs. 2 Ziff. 1 KStDV der eigene Umsatz im Zweckgeschäft zuzüglich der Provisionseinnahmen im Vermittlungs- und Delkrederegeschäft. In diesem Zusammenhang sei noch auf einen Aufsatz in den BlfG 1960 S. 150 f. hingewiesen, worin in dem Kapitel "Umsatz im Vermittlungsgeschäft mit Zentralregulierung" die Meinung vertreten wird, dass bei Genossenschaften, die das neben dem Eigengeschäft betriebene Vermittlungsgeschäft mit der Zentralregulierung verbinden, die "Summe der Kreditgewährungen" den Umsatz im Sinne von § 35 Abs. 2 Ziff. 1 KStDV darstellt. Wenn auch die Zugrundelegung des vermittelten Umsatzes die wirtschaftlich richtigere Bemessungsgrundlage für die Ausschüttung einer Warenrückvergütung im Vermittlungsgeschäft ist -der Verfasser kommt in Abschnitt V dieses Kapitels zu demselben Ergebnis-, so scheinen die Ausführungen in dem oben erwähnten Kapitel doch auf einer Verkennung des Umsatzbegriffes zu beruhen. Umsatz im Kreditgeschäft 141) ist nicht die Summe der gewährten Kredite, also nicht "die Hingabe von Geld und die damit verbundene Begründung einer Rückforderung", sondern das hierfür erhaltene Entgelt wie Zinsen oder Delkredereprovisionen 142). Die Summe der Kreditgewährung ist überhaupt

141) Die Zentralregulierung hat der BFH in seinem Urteil vom 4.4.1952 (BStBl. III S. 155) wegen der gewährten Vorschüsse (Darlehen) mit Recht als Kreditgeschäfte gekennzeichnet.

142) Vgl. Plückebaum-Malitzky, 8. Auflage 1958, Anm. 2355 ff.

nicht steuerbar. Wohl aber sind die Entgelte aus Kreditgewährungen steuerbar, jedoch gemäss § 4 Ziff.8 UStG von der Umsatzsteuer befreit.

Demzufolge können entsprechend der herrschenden Meinung bei Genossenschaften, die neben dem Eigengeschäft Vermittlungsgeschäfte mit Zentralregulierung betreiben, auch nur der eigene Umsatz und die Summe der Delkredereprovisionen als Umsatz im Sinne des § 35 Abs.2 Ziff.1 KStDV angesehen werden. Die Summe der Rechnungsbeträge im Vermittlungs- und Delkrederegeschäft sind steuerlich keine Umsätze der Genossenschaft. So hat auch der BFH in einem amtlich nicht veröffentlichten Urteil vom 5.12.1957 (vgl. BlfG 1958 S.98 ff.), das die Umsatzsteuer bei einer Delkrederegenossenschaft betraf, ausgeführt: "Der Vorgang ist dahin zu beurteilen, dass die Genossenschaft die einzelnen Umsatzgeschäfte weder abschliesst noch vermittelt, sondern nur die Grundlage für den Abschluss der von den einzelnen Mitgliedern getätigten Umsatzgeschäfte schafft, die für die Mitglieder erzielten Vorteile mit diesen verrechnet und das Endergebnis ihnen zuführt". Hieraus kann man entnehmen, dass das Entgelt für die Warenlieferungen bei der Delkrederegenossenschaft nicht umsatzsteuerbar ist, weil die Genossenschaft in diesem Geschäft nicht als Unternehmer eine Lieferung bewirkt (§ 1 UStG). Das gilt um so mehr bei Vermittlungsgeschäften ohne Zentralregulierung, bei denen also das Mitglied der Genossenschaft direkt an den Lieferanten zahlt. Soweit die Rechnungsbeträge -mit oder ohne Delkredere- von der Genossenschaft für ihre Mitglieder honoriert werden, könnte man in diesem "wirtschaftlichen Umsatz" auch durchlaufende Posten gemäss § 5 Abs.3 UStG sehen.

Beispiel für die Ermittlung des Gesamtumsatzes:

Eigenumsatz im Zweckgeschäft:	Rohgewinn hieraus:
DM 5.000.000,--	DM 500.000,--
Vermittlungsumsatz:	Provisionseinnahmen hieraus:
DM 5.000.000,--	DM 150.000,--

Gesamtumsatz im Sinne von § 35 Abs.2 Ziff.1 KStDV: DM 5.150.000,--

Da bei Ausschüttung der Warenrückvergütung ein und derselbe Prozentsatz auf 2 verschiedene nicht vergleichbare Grössen (einmal auf den Warenumsatz und zum anderenmal auf die Provisionen aus dem Leistungsgeschäft) angewendet wird, muss dies ein wirklichkeitsfremdes, unzutreffendes Ergebnis zeitigen. Wie in Abschnitt V) näher ausgeführt wird, ist diese formalistische Auslegung des Umsatzes durch die Finanzbehörden daher abzulehnen.

II) Mitgliederumsatz

Der Mitgliederumsatz umfasst entsprechend den Ausführungen unter Abschnitt I) nur die Umsätze mit Mitgliedern aus Zweckgeschäften (vgl. S.48 ff.), nicht etwa auch Umsätze aus mit Mitgliedern abgeschlossenen Neben- oder Hilfsgeschäften. Wird Mitgliedern, die erst im Laufe des Geschäftsjahres der Genossenschaft

beigetreten sind, eine Warenrückvergütung auch auf die Umsätze gewährt, die mit ihnen vom Beginn des Geschäftsjahres ab bis zum Eintritt getätigt worden sind, so sind aus Gründen der Vereinfachung auch diese Umsätze als Mitgliederumsätze anzusehen.

Grundsätzlich ist hierbei -wie auch beim Gesamtumsatz- der "Warenbezug", also der Sollumsatz zugrunde zu legen. Bei Heranziehung des "Istumsatzes" (entgegen dem Wortlaut des § 35 KStDV), also nur der Zahlungseingänge für bezogene Waren, bewirken die zum Jahresende durch die Zahlungsfristen auftretenden Überschneidungen eine Verschiebung des tatsächlichen Umsatzes des Geschäftsjahres; ausserdem werden Mitglieder, die skontieren und daher einen geringeren Zahlungseingang aufzuweisen haben, schlechter gestellt als die anderen. Dies widerspricht aber genossenschaftlichen Grundsätzen und kann auch die steuerliche Abzugsfähigkeit gefährden. Das in der Praxis oft zu hörende Argument, dass ein Mitglied doch nicht eine Warenrückvergütung für einen Warenbezug erhalten kann, der noch nicht bezahlt ist, verkennt den Zeitpunkt der Entstehung des Überschusses; dieser entsteht stets beim Verkauf der Ware und der entsprechend den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung (vgl. S.24/25) damit verbundenen Belastung des Debitorenkontos. Die Forderung ist genauso Vermögensbestandteil wie ein Scheck oder Bargeld, wenn auch noch mit dem Risiko der Einbringlichkeit behaftet. Regelmässig wird die Warenrückvergütung von der Genossenschaft aber nur dann ausbezahlt, wenn kein Schuldsaldo des betreffenden Genossen vorliegt; anderenfalls wird sie damit verrechnet. Wird eine solche Warenforderung uneinbringlich, dann ist sie zweifellos im Falle der Zugrundelegung des "Sollumsatzes" um die gutgeschriebene Warenrückvergütung geringer als im Falle des "Istumsatzes". Das ist auch so in Ordnung; denn ist ihre Ausfallgefahr schon bei Erstellung des Jahresabschlusses bekannt, dann muss sie zu Lasten des Überschusses bereits wertberichtigt werden, wodurch die gesamte ausschüttbare Warenrückvergütung gekürzt wird. Soweit auf diesen nicht bezahlten Warenbezug keine Warenrückvergütung gewährt wird, ist aber die Ausfallgefahr entsprechend höher und muss daher höher wertberichtigt werden, was sich wiederum auf den Überschuss und damit auf die Warenrückvergütung auswirkt. Im Endeffekt bringt also die Zugrundelegung des "Istumsatzes" keinerlei Vorteile, zumal das Mitglied sodann bei Bezahlung seiner Schuld Warenrückvergütung erhalten müsste. Dies wäre steuerlich aber gar nicht zulässig, weil der Überschuss stets zu Lasten desjenigen Geschäftsjahres zu verteilen ist, in dem er entstand. Wird die Forderung erst nach Erstellung des Jahresabschlusses im neuen Geschäftsjahr uneinbringlich, so ist das ein Verlust dieses neuen Geschäftsjahres, der sich dann nur auf dessen Ergebnis auswirken kann.

Bei Vermittlungsgeschäften werden von den Steuerbehörden als Mitgliederumsatz nur die vereinnahmten Provisionen aus diesen Geschäften angesehen. Vereinnahmt ist dabei nicht im Sinne von "bezahlt" zu verstehen sondern im Sinne von ertragserhöhend, d.h. die Provisionen können nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung auch aktiviert sein. Dieses Leistungsentgelt ist Umsatz im Mit-

gliedergeschäft auch dann, wenn es der Genossenschaft lediglich aus verrechnungstechnischen Gründen von den Lieferanten (d.h. von Nichtmitgliedern) zufliesst (mittelbares Leistungsentgelt des Mitgliedes im Zweckgeschäft). In der Regel sind diese Provisionen stets Mitgliederumsätze, weil in der Praxis Vermittlungs- und Delkrederegeschäfte nahezu ausschliesslich nur mit Mitgliedern durchgeführt werden.

III) Berechnungsbeispiele

1) ohne Vermittlungsgeschäft:

	DM
Gesamtumsatz im Eigengeschäft	1.000.000,--
davon Mitgliederumsatz	600.000,--
d.s.	60 %

Demnach können 60 % des Überschusses an die Mitglieder als Warenrückvergütung steuerfrei ausgeschüttet werden (= steuerliche Obergrenze). Durch dieses Verhältnis wird die unwiderlegbare Vermutung aufgestellt, dass der am Umsatz gemessene Reinertrag beim Mitgliedergeschäft genauso hoch ist wie beim Nichtmitgliedergeschäft. Der Nachweis, dass das nicht der Fall ist, wird nicht zugelassen. Diese Regelung stellt also eine Vereinfachungsmassnahme dar, die nur auf das Steuerrecht und das Besteuerungsverfahren abgestellt ist und sich in der Praxis bewährt hat.

Beträgt z.B. der aufteilungsfähige Überschuss DM 50.000,--, so können 60 % davon = DM 30.000,-- an die Mitglieder ausgeschüttet werden. Wird nach Vorweggewährung einer Warenrückvergütung von DM 20.000,-- für dasselbe Geschäftsjahr nochmals ein weiterer Betrag von DM 15.000,-- an die Mitglieder ausbezahlt, so errechnet sich das Einkommen wie folgt:

	DM	DM
Einkommen vor Abzug aller Warenrückvergütungen an Mitglieder (Nichtmitglieder erhalten keine Warenrückvergütung) und vor Berücksichtigung des Verlustabzuges (= Gesamtüberschuss)	60.000,--	60.000,--
./. Gewinn aus Nebengeschäften	10.000,--	
aufteilungsfähiger Überschuss	50.000,--	
./. Warenrückvergütungen (DM 20.000,-- + DM 15.000,-- = DM 35.000,--) nur mit dem nach der obigen Berechnung zulässigen Höchstbetrag		./. 30.000,-- 143)
Es verbleiben		30.000,--
Verlustabzug nach § 10d EStG		./. 5.000,--
Zu versteuerndes Einkommen		25.000,--

Zu dem gleichen Ergebnis kommt man auch, wenn man wie folgt rechnet:

	DM
Gesamtumsatz im Sinne von § 35 KStDV:	1.000.000,--
aufteilungsfähiger Überschuss im Sinne von § 35 KStDV:	50.000,--
	d.s. 5 %

Also sind auch 5 % vom Mitgliederumsatz im Sinne von § 35 KStDV ausschüttungsfähig. 5 % von DM 600.000,-- sind DM 30.000,-- = abzugsfähiger Betrag für Warenrückvergütung an Mitglieder.

2) mit Vermittlungsgeschäft:

	DM
Gesamtumsatz im Eigengeschäft	1.000.000,--
davon Mitgliederumsatz	600.000,--
Vermittlungsumsatz (= Summe der vermittelten Rechnungsbeträge)	2.000.000,--
Provisionseinnahmen aus Vermittlungsumsatz	60.000,--

Das Vermittlungsgeschäft wird nur mit Mitgliedern getätigt.

143) Die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich ausgeschütteten Betrag von DM 5.000,-- ist nicht im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet worden und daher als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen; d.h. für diesen Betrag müssen die volle Körperschaft- und Kapitalertragsteuer entrichtet werden.

Errechnung der Obergrenze:

	DM	DM
Eigenumsatz	1.000.000,--	
Vermittlungsprovisionsumsatz	60.000,--	
Gesamtumsatz		1.060.000,--
Mitgliederumsatz im Eigengeschäft	600.000,--	
Mitgliederumsatz im Vermittlungsgeschäft	60.000,--	
gesamter Mitgliederumsatz		660.000,--
		d.s. rd. 62 %

Bei einem angenommenen ausschüttungsfähigen Überschuss von DM 100.000,-- können also 62 % davon = DM 62.000,-- steuerfrei an die Mitglieder ausgeschüttet werden (Obergrenze). Die Errechnung des Einkommens erfolgt wie in Beispiel 1).

IV) Ermittlung der Warenrückvergütung für das einzelne Mitglied

Die Warenrückvergütung wird dem einzelnen Mitglied auf seinen mit der Genossenschaft getätigten Umsatz gewährt, wobei der Umsatzbegriff derselbe ist wie beim Gesamtumsatz (vgl. S. 114). Soweit nur Eigenumsätze vorliegen, ergeben sich keine besonderen Schwierigkeiten. Anders ist es dagegen bei zusätzlichen Vermittlungsumsätzen.

Beispiel:

	DM	
Warenbezug eines Mitglieds von der Genossenschaft (= Umsatz der Genossenschaft im Eigengeschäft)	100.000,--	
Provision auf den von der Genossenschaft zwischen Mitglied und Vertragslieferanten vermittelten Umsatz (in Höhe von DM 100.000,--)	3.000,--	= 3 %
Umsatz zwischen Genossenschaft und Mitglied = Bemessungsgrundlage für die Warenrückvergütung	103.000,--	

Wird z.B. eine Warenrückvergütung von 5 % ausgeschüttet, so hätte dieses Mitglied DM 5.150,-- zu erhalten.

Dieses Beispiel setzt voraus, dass die auf den vermittelten Warenbezug für jedes einzelne Mitglied entfallende Provision bekannt ist. Die Berechnung der Warenrückvergütung stösst jedoch dort auf Schwierigkeiten, wo der Lieferant mit der Genossenschaft nur den Gesamtumsatz mit den Mitgliedern periodenweise abrechnet, ohne diesen Umsatz auf die einzelnen Mitglieder aufzuteilen. Damit entfällt für die Genossenschaft die Möglichkeit, den Provisionsumsatz je Mitglied festzu-

stellen und in die Berechnungsgrundlage für die Warenrückvergütung mit einzubeziehen. Jede Genossenschaft, die Vermittlungsgeschäfte mit ihren Mitgliedern betreibt, muss daher in geeigneter Weise die auf die einzelnen Mitglieder entfallenden Provisionsumsätze oder -als Bemessungsgrundlage- die provisionierten Umsätze feststellen. Im Delkrederegeschäft, insbesondere bei Zentralregulierung, ist dies einfach, weil der Genossenschaft die Rechnungskopien und damit der provisionierte Umsatz vorliegen. Ist dies nicht der Fall, müssen die Lieferanten um entsprechende Aufstellungen, oder um Überlassung der Rechnungskopien gebeten werden.

Der von den Lieferanten an die Genossenschaft gezahlte Gesamtbetrag an Provisionen steht buchmässig fest. Aus der Division dieses Betrages durch den provisionierten Umsatz ergibt sich ein durchschnittlicher Prozentsatz der vereinnahmten Provisionen. Die Multiplikation des vermittelten Umsatzes des einzelnen Mitglieds (Warenbezug des Mitglieds bei den Vertragslieferanten) mit diesem durchschnittlichen Prozentsatz ergibt den für die Berechnung der Warenrückvergütung zugrundezulegenden Umsatz je Mitglied im Vermittlungs- und Delkrederegeschäft. Dieser Umsatz zuzüglich des Umsatzes im Eigengeschäft ist der für die Berechnung der Warenrückvergütung massgebende Umsatz je Mitglied.

Beispiel:

	DM
Auf Provisionskonto vereinnahmter Gesamtbetrag der Provisionen	100.000,--
provisionierter Umsatz (= Summe der vermittelten Rechnungsbeträge)	2.000.000,--
Hieraus errechnet sich ein durchschnittlicher Provisionssatz von 5 % $\left(\frac{100.000 \cdot 100}{2.000.000} \right)$	
Der vermittelte (= provisionierte) Umsatz des Mitglieds A sei angenommen mit	50.000,--

Demnach beträgt der im Vermittlungsgeschäft rückvergütungsfähige Umsatz bei diesem Mitglied DM 50.000,-- x 5 % = DM 2.500,--. Soll eine Warenrückvergütung von 3 % gewährt werden, so erhält dieses Mitglied DM 75,--.

Dabei widerspricht es dem Gleichheitsgrundsatz nicht, wenn der Berechnung ein einheitlicher Prozentsatz auch bei unterschiedlichen Provisionen zugrunde gelegt wird, da auch im Eigengeschäft die Warenrückvergütung trotz unterschiedlicher Artikelspannen aus dem Gesamtüberschuss nach gleichen Hundertsätzen auszuschütten ist.

V) Die derzeitige Berechnungsmethode der Warenrückvergütung im Vermittlungsgeschäft und ihr wirklichkeitsfremdes Ergebnis

Soweit eine Genossenschaft nur Vermittlungsgeschäfte betreibt, ergeben sich bei der Berechnung der Warenrückvergütung keine besonderen Probleme.

Durch die Anwendung eines einheitlichen Prozentsatzes auf den Umsatz aus dem Vermittlungsgeschäft (= Provision) und auf den Warenumsatz wird jedoch zwangsläufig ein Teil der Provisionseinnahmen im Eigengeschäft ausgeschüttet, weil die Kostenstruktur und damit die Überschüsse in beiden Geschäftszweigen gänzlich verschieden sind.

Beispiel:

	DM	DM
Warenumsatz (davon Mitgliederanteil 90 %)	1.000.000	
Warenrohertrag		100.000,-- (= 10 %)
Vermittlungsumsatz (Mitgliederanteil 100 %)	2.000.000	
Vermittlungsprovisionen		100.000,-- (= 5 %)
gesamte Aufwendungen		./. 80.000,--
hieraus ergibt sich ein Überschuss von:		120.000,--

Der Anteil des Mitgliederumsatzes errechnet sich nach der herrschenden Auffassung wie folgt:

Gesamtumsatz	1.100.000
Mitgliederumsatz (DM 900.000 + DM 100.000)	1.000.000
	d.s. rd. 91 %

Es soll eine Warenrückvergütung von 10 % auf den Mitgliederumsatz gewährt werden. Dieser Betrag erfordert DM 100.000,-- und liegt im Rahmen der Obergrenze (DM 120.000,-- • 91 % = DM 109.200,--). Demnach werden im Eigengeschäft bei einem Rohertrag von DM 100.000,-- bereits DM 90.000,-- und im Vermittlungsgeschäft bei einer Provisionseinnahme von ebenfalls DM 100.000,-- nur DM 10.000,-- zurückgewährt.

Dieses der derzeitigen steuerlichen Handhabung entsprechende Ergebnis ist offensichtlich unbefriedigend und lässt auch Zweifel darüber aufkommen, ob nicht der genossenschaftliche Gleichheitsgrundsatz verletzt wird. Ein Mitglied, das z.B. DM 50.000,-- Vermittlungsumsätze tätigt, erhält eine Warenrückvergütung von 10 % aus der Provisionseinnahme (5 % von DM 50.000,-- = DM 2.500,--), d.s. DM 250,--, während bei einem Eigenumsatz von DM 50.000,-- die Warenrückvergütung DM 5.000,-- beträgt.

Um dieses Missverhältnis zu beseitigen, müsste im Eigen- und im Vermittlungsgeschäft je ein verschiedener Prozentsatz an Warenrückvergütung ausgeschüt-

tet werden; dies ist aber nur möglich, wenn das Vermittlungsgeschäft als eigene Geschäftssparte behandelt werden kann (vgl. S.98 ff.).

In der Regel sind jedoch das Eigen- und Vermittlungsgeschäft so eng miteinander verzahnt, dass die Voraussetzungen für eine gesonderte Geschäftssparte selten gegeben sind. Daher bliebe nur übrig, nicht die Provisionen als Massstab für die Ausschüttung der Warenrückvergütung heranzuziehen, sondern abweichend von dem Grundsatz des "Umsatzes nach dem Umsatzsteuerrecht" entsprechend der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Vermittlungsumsätze als solche bei der Berechnung des Höchstbetrages der abzugsfähigen Warenrückvergütung und bei ihrer Verteilung zugrunde zu legen. Dies käme den tatsächlichen Verhältnissen wesentlich näher und würde überdies auch rechtlich zu begründen sein; denn der Wortlaut des § 35 KStDV steht m.E. einer Auslegung des Umsatzbegriffes in diesem Sinne nicht entgegen 144). So führte auch der BFH in einem Urteil vom 31.Juli 1959 (BStBl.III S.407) aus, dass die grosse Bedeutung, die nach der Rechtsprechung dem Wortlaut eines Gesetzes als Mittel zur Erkenntnis des Willens des Gesetzgebers zukommt, aber nicht zum Formalismus werden darf. Der Sinnzusammenhang des Gesetzes und die Ergebnisse, die bei einer bestimmten Rechtsauslegung eintreten, dürfen nicht ausser Betracht bleiben. Auch diese sind für den Richter wesentliche Mittel, den Willen des Gesetzgebers zu erkennen".

Der Einwand, bei Zugrundelegung des "wirtschaftlichen Umsatzes" bestünde die Gefahr, dass seitens der Finanzverwaltung, Rechtsprechung oder Gesetzgebung umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen hieraus gezogen werden könnten -dass z.B. die vermittelten Umsätze von der Genossenschaft umsatzversteuert werden müssten-, erscheint nicht begründet, weil es doch nur darum geht, für die Warenrückvergütung aus dem Vermittlungsgeschäft eine zutreffendere, wirtschaftlich vernünftige Bemessungsgrundlage zu finden.

Bei obigem Beispiel würde der Gesamtumsatz DM 3.000.000,-- und der Mitgliederumsatz DM 2.900.000,-- betragen; hieraus ergäbe sich eine steuerliche Obergrenze von 96 2/3 %, so dass eine Warenrückvergütung von DM 116.000,-- ausgeschüttet werden könnte. Dies entspricht einem Betrag von 4 % auf die Mitgliederumsätze (DM 2.900.000,-- • 4 % = DM 116.000,--). Damit würde auf einen Mitgliederumsatz von DM 50.000,-- -ganz gleich, ob im Vermittlungs- oder im Eigengeschäft- eine einheitliche Warenrückvergütung von DM 2.000,-- entfallen.

Da die derzeitige Berechnungsmethode den tatsächlichen Verhältnissen am wenigsten entspricht, müsste seitens der Finanzverwaltung als Bemessungsgrundlage beim Vermittlungsgeschäft der Umsatz im wirtschaftlichen Sinne, das sind die ver-

144) So auch Piekut Günter, Genossenschaftliche Überschussverteilung und unterschiedliche Bemessung der Warenrückvergütung bei der Körperschaftsteuer, in BlfG 1960, S.146 ff.

mittelten Warenbezüge, zugelassen werden.

Aber auch diese Methode wäre nur dann einwandfrei, wenn im Eigen- und Vermittlungsgeschäft prozentual annähernd gleiche Überschüsse anfielen. Dies ist in der Tat aber kaum der Fall, so dass als wirtschaftlich einzig richtige Möglichkeit der Verteilung von Überschüssen aus dem Vermittlungsgeschäft nur die Behandlung dieses Geschäftszweiges als gesonderte Geschäftssparte übrig bleibt. Daher müsste von den Genossenschaftsverbänden angestrebt werden, dass das Vermittlungsgeschäft grundsätzlich -ohne Vorliegen der ansonsten erforderlichen Voraussetzungen- von der Finanzverwaltung als gesonderte Geschäftssparte anerkannt wird.

VI) "Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder" und aufteilungsfähiger Überschuss

In den KStR (Abschnitt 65) werden Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder stets zum aufteilungsfähigen Überschuss gerechnet. Das beruht offensichtlich auf dem letzten Satz des § 35 Abs.2 KStDV, wonach der aufteilungsfähige Überschuss das ..... Einkommen vor Abzug aller Warenrückvergütungen ... ist. Wenn diese Auslegung auch für die Genossenschaften vorteilhafter ist, bleibt es m.E. trotzdem unverständlich, weil doch Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder (vgl. S.96) wie sonstige Umsatzboni stets und in jeder Höhe Betriebsausgaben sind und den Überschuss daher mindern müssten.

Beispiel:

	DM
Einkommen	8.000,--
Warenrückvergütung an Nichtmitglieder	10.000,--
Warenrückvergütung an Mitglieder	30.000,--
Verlustabzug gemäss § 10d EStG	2.000,--
hieraus errechnet sich ein aufteilungsfähiger Überschuss von	50.000,--

Bei einem angenommenen Anteil des Mitgliedergeschäftes von 80 % ergibt sich demnach eine abzugsfähige Warenrückvergütung an Mitglieder von DM 40.000,--. Wollte man diese Warenrückvergütung ausschütten, so errechnete sich das Einkommen wie folgt:

	DM
Einkommen vor Abzug aller Warenrückvergütungen an Mitglieder und an Nichtmitglieder und vor Berücksichtigung des Verlustabzugs	50.000,--
Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder	./. 10.000,--
Warenrückvergütungen an Mitglieder	./. 40.000,--
Es verbleiben als Einkommen	Ø

Der Verlust kann auf das nächste Jahr vorgetragen werden, soweit er noch nicht älter als 5 Jahre ist (§ 10d EStG).

Wenn aber die Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder als den Überschuss mindernde Betriebsausgaben behandelt werden, so ergibt sich folgende m.E. richtige Berechnung des Einkommens:

	DM
Einkommen vor Abzug aller Warenrückvergütungen an Mitglieder und an Nichtmitglieder und vor Berücksichtigung des Verlustabzugs	50.000,--
./. Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder	./. 10.000,--
aufteilungsfähiger Überschuss	40.000,--
davon sind an Mitglieder als Warenrückvergütung höchstens abzugsfähig 80 %	./. 32.000,--
Verlustabzug	./. 2.000,--
zu versteuerndes Einkommen	6.000,--

Es könnte also nur eine Warenrückvergütung von DM 32.000,-- ausgeschüttet werden; dies ist aber ohne weiteres verständlich, weil Beträge, die den Nichtmitgliedern zugeflossen sind, auch nicht mehr anteilig den Mitgliedern zugute kommen können. Ein weiteres absichtlich übertriebenes Beispiel zeigt noch deutlicher, zu welchem absurden Ergebnis die derzeitige Berechnungsweise führt:

	DM
Überschuss vor Abzug der Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder	100.000,--
Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder	50.000,--

Anteil des Mitgliedergeschäftes 80 %

Nach der bisherigen Methode beträgt die Obergrenze für Warenrückvergütungen an Mitglieder DM 80.000,--. Wird dieser Betrag ausgeschüttet, so ergibt sich ein negatives Einkommen (steuerlicher Verlust) von DM 30.000,--. Der tatsächliche für die Mitglieder zur Ausschüttung bereit stehende Überschuss beläuft sich aber doch nur auf DM 50.000,--, wovon 80 % = DM 40.000,-- verteilungsfähig wären. Somit würde noch ein zu versteuerndes Einkommen von DM 10.000,-- verbleiben.

Damit soll nichts anderes gesagt sein, als dass Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder tatsächlich stets das Einkommen und somit den ausschüttungsfähigen Überschuss mindern, auch wenn dies nach den gegenwärtigen steuerlichen Vorschriften nicht der Fall ist. Der Wortlaut des § 35 Abs.2 letzter Satz KStDV "vor Abzug aller Warenrückvergütungen" müsste demnach so ausgelegt werden, dass hierunter nur sämtliche Warenrückvergütungen an Mitglieder, einschliesslich der während des Geschäftsjahres vorweg gewährten, zu verstehen sind. Abgesehen davon, dass Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder immer etwas Genossenschaftsfremdes sind und in der Praxis auch verhältnismässig selten vorkommen, würde die aufgezeigte Berechnungsmethode dazu beitragen, dass an Nichtmitglieder keine Warenrückvergütungen gewährt werden. Dies gilt nicht für Rabatte und Boni an Nichtmitglieder,

die stets den verteilungsfähigen Überschuss mindern und daher auch das aufgezeigte Berechnungsproblem nicht aufwerfen.

C) ABSATZGENOSSENSCHAFTEN

Bei Absatz- und Produktionsgenossenschaften (z.B. Verwertungsgenossenschaften) ist gemäss § 35 Abs.2 Satz 3 Ziff.2 KStDV zur Feststellung der als Warenrückvergütung 145) abzugsfähigen Beträge der Überschuss im Verhältnis des Wareneinkaufs bei Mitgliedern zum gesamten Wareneinkauf aufzuteilen. Analog der Behandlung bei Bezugsgenossenschaften kommen hierbei nur Einkäufe im Zweckgeschäft in Frage. Einkäufe im Rahmen von Neben- und Hilfsgeschäften bleiben ausser Betracht.

Beispiel:

	DM
Einkauf bei Mitgliedern im Rahmen des Zweckgeschäftes	600.000,--
Einkauf bei Nichtmitgliedern im Rahmen des Zweckgeschäftes	400.000,--
Einkauf im Rahmen von Nebengeschäften	40.000,-- 146)
Einkauf im Rahmen von Hilfsgeschäften	10.000,--
Gesamte Wareneinkäufe im Sinne von § 35 Abs.2 Satz 3 Ziff.2 KStDV:	1.000.000,--.

Der Anteil des Einkaufes bei Mitgliedern beträgt demgemäss 60 %; in dieser Höhe können Warenrückvergütungen an Mitglieder aus dem verteilungsfähigen Überschuss gewährt werden. Die weitere Berechnung ist die gleiche wie bei den Bezugsgenossenschaften (vgl. S.118).

---

145) Die Warenrückvergütung ist hier wirtschaftlich gesehen keine Rückzahlung von vorher der Genossenschaft zur Verfügung gestellten Mitteln, sondern eine Nachzahlung aus dem nach der Übernahme der Ware noch verbliebenen Überschuss.

146) Übersteigt der Umsatz aus Nebengeschäften die Grenze der Bagatellklausel nicht (vgl. S.112), dann wäre hier analog der Einkauf im Rahmen des Nebengeschäftes zum Gesamteinkauf hinzuzuzählen. Liegt kein Wareneinkauf vor (wie z.B. bei Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung), dann wird das Verhältnis lediglich aus dem Einkauf im Rahmen von Zweckgeschäften ermittelt.

D) KOMBINIERTE BEZUGS- UND ABSATZGENOSSENSCHAFTEN

Bei diesen Genossenschaften sind die Mitglieder gleichzeitig Kunden und Lieferanten. Das Bezugs- und Absatzgeschäft sind hier beide Zweckgeschäfte, während sonst das eine oder andere immer Gegengeschäft ist. Die Schwierigkeit in der Anwendung des § 35 KStDV liegt vor allem darin, dass diese Genossenschaften ihren Überschuss aus beiden Geschäftsarten einheitlich ermitteln. Eine Stellungnahme der Finanzverwaltung zur Ermittlung der Warenrückvergütung an Mitglieder bei diesen Genossenschaften fehlt in den KStR 1958.

I) Ohne Geschäftssparten

Die Obergrenze für die abzugsfähige Warenrückvergütung an Mitglieder muss hier durch Kombination der für Bezugsgenossenschaften und Absatzgenossenschaften geltenden Massstäbe ermittelt werden. Dabei ist die Summe des Umsatzes mit Mitgliedern und des Wareneinkaufs bei Mitgliedern der Summe des gesamten Umsatzes und des gesamten Wareneinkaufes gegenüberzustellen. Die Neben- und Hilfsgeschäfte bleiben ausser Ansatz. Vom gesamten Umsatz müssen aber auch die Gegengeschäfte des Absatzgeschäftes und vom gesamten Wareneinkauf die Gegengeschäfte des Bezugsgeschäftes ausgeschieden werden, weil sie sonst als Zweckgeschäfte behandelt würden.

Die steuerlich abzugsfähige Obergrenze errechnet sich sodann als gewogener Durchschnitt aus dem jeweiligen Anteil des Mitgliedergeschäftes beim Bezugs- und Absatzgeschäft.

Beispiel:

		DM
Gesamtumsatz einer Bezugs- und Absatzgenossenschaft		2.000.000,--
darin sind enthalten Umsätze aus Gegengeschäften des Absatzgeschäftes		./. 500.000,--
bleibt bereinigter Gesamtumsatz		1.500.000,--
Davon sind Mitgliederumsätze DM 1.000.000,--		
Gesamtwareneinkauf		1.600.000,--
darin sind enthalten Einkäufe im Rahmen von Gegengeschäften des Bezugsgeschäftes		1.200.000,--
bleibt bereinigter Gesamtwareneinkauf		400.000,--
Davon sind Wareneinkäufe bei Mitgliedern DM 330.000,--		
bereinigter Umsatz		1.500.000,--
bereinigter Einkauf		400.000,--
Summe:		1.900.000,--
Mitgliederumsatz	1.000.000,--	
Einkauf bei Mitgliedern	330.000,--	1.330.000,--
		d.s. 70 %

Die geschäftliche Betätigung mit Mitgliedern macht also 70 % aus (= steuerliche Obergrenze der abzugsfähigen Warenrückvergütung an Mitglieder). Bei einem angenommenen Überschuss von DM 100.000,-- können DM 70.000,-- an die Mitglieder ausgeschüttet werden; das entspricht einer einheitlichen Warenrückvergütung sowohl auf die Mitgliederumsätze als auch auf die Einkäufe bei Mitgliedern (zusammen DM 1.330.000,--) von etwa 5,2 %.

Die Ermittlung der steuerlichen Obergrenze in der dargestellten Weise kann aber nur für solche kombinierte Bezugs- und Absatzgenossenschaften als einigermassen zutreffend angesehen werden, bei denen jeweils die Gegengeschäfte des Bezugs- und Absatzgeschäftes nur mit Nichtmitgliedern durchgeführt werden (reine Bezugs- und Absatzgenossenschaften). Soweit aber die Mitglieder in ein und derselben Warenart sowohl Bezieher als auch Lieferer sind, kann die obige Berechnungsmethode nicht angewendet werden. Denn hier sind die Einkäufe bei Mitgliedern gleichzeitig Gegengeschäfte des Bezugsgeschäftes und die Verkäufe an Mitglieder gleichzeitig Gegengeschäfte des Absatzgeschäftes. Zweckgeschäft und Gegengeschäft können in diesem Fall also nicht mehr getrennt werden.

Die Berechnung der steuerlichen Obergrenze nach dem herkömmlichen Verfahren unter Zugrundelegung der Umsätze und der Einkäufe lässt sich hier also nicht mehr durchführen, weil die Gegengeschäfte nicht ausgeschieden werden können 147). Es bedarf bei diesen sogenannten gemischten Bezugs- und Absatzgenossenschaften daher einer anderen Berechnungsgrundlage, wobei Voraussetzung ist, dass das Bezugs- und Absatzgeschäft jeweils als gesonderte Geschäftssparte behandelt wird (vgl. S.98).

---

147) Dies ist aber unbedingt erforderlich, weil sich sonst ein völlig falsches Bild der steuerlichen Obergrenze ergibt, wie die folgende Berechnung unter Verwendung der Zahlen des Beispiels auf S.127 zeigt:

	DM
Gesamtumsatz im Bezugs- und Absatzgeschäft	2.000.000,--
Mitgliederumsatz	1.000.000,--
Gesamteinkauf im Bezugs- und Absatzgeschäft	1.600.000,--
Einkauf bei Mitgliedern	330.000,--

1.330.000 • 100 : 3.600.000 = rd. 37 %

Werden also die Gegengeschäfte nicht ausgeschieden, dann verwischen sie zwangsläufig -als Zweckgeschäfte behandelt- den tatsächlichen Anteil des Mitgliedergeschäftes, der bei diesem Beispiel 70 % betrug.

II) Mit Geschäftssparten

a) Reine Bezugs- und Absatzgenossenschaften

Da die Verhältnisse im Bezugs- und im Absatzgeschäft in der Regel gänzlich verschieden sind, bieten sich diese beiden Geschäftszweige geradezu als geborene Geschäftssparten an. In der Praxis werden sie im allgemeinen auch als solche behandelt, weil dadurch die Warenrückvergütung an die Mitglieder viel zutreffender entsprechend ihrem Anteil an der Entstehung des Überschusses verteilt werden kann, als dies bei einer Einheitsrückvergütung der Fall wäre. Dabei muss jedoch immer beachtet werden, dass zur Ermittlung der steuerlichen Obergrenze für die Warenrückvergütung an Mitglieder zunächst stets der im Gesamtbetrieb erzielte Überschuss im Sinne des § 35 Abs.2 KStDV im Verhältnis der Mitgliederumsätze (= einkäufe) zu den Gesamtumsätzen (= einkäufen) aufgeteilt wird. Die Umsätze bzw. Einkäufe im Rahmen von Neben- und Hilfsgeschäften (vgl. S.114 und S.126) sowie auch im Rahmen der Gegengeschäfte scheiden hierbei aus. Der so errechnete Anteil des Überschusses, der auf Mitgliederumsätze (= einkäufe) entfällt, bildet die Höchstgrenze für die an Mitglieder ausschüttbaren steuerlich abzugsfähigen Warenrückvergütungen. Dieser Höchstbetrag darf nach einem angemessenen Verhältnis (vgl. S.102) auf die einzelnen Geschäftssparten verteilt und somit in den einzelnen Geschäftssparten verschieden hoch bemessen werden. Es ist nicht zulässig, für jede einzelne Geschäftssparte die höchstmögliche abzugsfähige Warenrückvergütung an Mitglieder unter Zugrundelegung der in den einzelnen Geschäftssparten erwirtschafteten Überschüsse zu berechnen 148). Die steuerliche Obergrenze ist also genauso zu ermitteln wie bei Genossenschaften ohne Geschäftssparten, die eine Einheitsrückvergütung ausschütten.

Beispiel für die Ermittlung der abzugsfähigen Warenrückvergütung bei einer reinen Bezugs- und Absatzgenossenschaft, die auch das Einkaufsvermittlungsgeschäft für Mitglieder betreibt:

---

148) Die Ermittlung einer eigenen Obergrenze für die steuerlich abzugsfähige Warenrückvergütung in jeder Geschäftssparte war in Abschnitt 64 Abs.9 KStR 1953 zugelassen. Diese Berechnungsmethode konnte aber nach Abschnitt 65 Abs.5 KStR 1955 letztmals nur noch für Wirtschaftjahre angewendet werden, die vor der Verkündung der KStR 1955 (17.5.1956) endeten. Als Begründung wurde angeführt, dass eine getrennte Errechnung der Obergrenze in jeder Geschäftssparte nicht dem § 35 Abs.2 KStDV entspreche, der jeweils vom Gesamtumsatz bzw. -einkauf ausgeht, und daher bei Bezugs- und Absatzgenossenschaften jeweils der gewogene Durchschnitt des Mitgliederanteiles aus beiden Geschäftssparten als Höchstgrenze für die abzugsfähige Warenrückvergütung an Mitglieder massgebend ist.

	DM
Umsatz im Bezugsgeschäft (davon Mitgliederumsatz DM 900.000)	1.400.000
Umsatz im Absatzgeschäft (= Gegengeschäft; nur Nichtmitgliederumsatz)	500.000
Umsatz im Vermittlungsgeschäft, das nur mit Mitgliedern getätigt wird (= Provisionseinnahmen; vgl. S. 115 ff.)	100.000
Gesamtumsatz	2.000.000
Der Berechnung zugrundezulegender bereinigter Umsatz	1.500.000
Einkauf im Absatzgeschäft (davon Einkauf bei Mitgliedern DM 330.000)	400.000
Einkauf im Bezugsgeschäft (= Gegengeschäft; nur Einkauf bei Nichtmitgliedern)	1.200.000
Gesamteinkauf	1.600.000
Der Berechnung zugrundezulegender bereinigter Einkauf	400.000

Die steuerliche Obergrenze errechnet sich wie folgt:

$$\frac{\text{Mitgliederumsatz und -einkauf}}{\text{bereinigter Gesamtumsatz und -einkauf}} = \frac{1.330.000}{1.900.000} \cdot 100 = 70\,\%$$

Bei einem angenommenen Überschuss von DM 200.000,-- beträgt die steuerfrei an Mitglieder ausschüttbare Warenrückvergütung DM 140.000,-- (= 70 %). Dieser Betrag kann nun nach einem "angemessenen Verhältnis" auf die 3 Geschäftssparten aufgeteilt werden.

	DM	%	Anteil des Mitgliedergeschäftes	Rohertrag im Mitgliedergeschäft	%
Im Bezugsgeschäft beträgt der Gesamtrohertrag:	200.000,--	50	ca. 64 %	128.000,--	ca. 41
Im Absatzgeschäft beträgt der Gesamtrohertrag:	100.000,--	25	82,5 %	82.500,--	ca. 27
Im Vermittlungsgeschäft ist der Rohertrag identisch mit dem Umsatz im steuerlichen Sinn (Provisionseinnahmen):	100.000,--	25	100 %	100.000,--	ca. 32
Gesamtrohertrag:	400.000,--	100		310.500,--	100

Als angemessenes Verhältnis wäre es demnach anzusehen, wenn die Warenrückvergütung wie folgt auf die 3 Geschäftssparten aufgeteilt würde:

			DM WRV	Mitglieder-umsatz (= einkauf) DM	% WRV in den Geschäftssparten
Bezugsgeschäft	40 %	149)	56.000,--	900.000,--	ca. 6,2 %
Absatzgeschäft	30 %		42.000,--	330.000,--	ca. 12,7 %
Vermittlungs-geschäft	30 %		42.000,--	100.000,--	42,0 %
			140.000,--	1.330.000,--	

b) Gemischte Bezugs- und Absatzgenossenschaften

Bei gemischten Bezugs- und Absatzgenossenschaften ist die Ermittlung der Obergrenze durch Vergleich der Umsätze und Einkäufe nicht ohne weiteres möglich, weil die zum Teil ebenfalls mit Mitgliedern getätigten Gegengeschäfte nicht ausgeschieden werden können. Man wird daher am besten von folgender Überlegung ausgehen: Innerhalb jeder Geschäftssparte überwiegt naturgemäss entweder der Verkauf an Mitglieder den Einkauf von Mitgliedern oder umgekehrt; damit ist die jeweilige Geschäftssparte entweder dem Bezugs- oder dem Absatzgeschäft zuzurechnen. Die mit den Mitgliedern in den einzelnen Geschäftssparten durchgeführten zahlenmässig geringeren Gegengeschäfte müssen bei der Verteilung der Warenrückvergütung ausser Betracht bleiben; denn würde z.B. auch auf sämtliche Gegengeschäfte eine Warenrückvergütung gewährt werden, so könnte durch entsprechenden Ein- und Verkauf seitens der Mitglieder in derselben Geschäftssparte eine künstliche Umsatzsteigerung hervorgerufen werden, nur mit dem Ziel möglichst viel Warenrückvergütung dafür zu erhalten. Demgemäss werden also die Gegengeschäfte mit Mitgliedern genauso behandelt als ob sie mit Nichtmitgliedern abgeschlossen worden wären. Die Errechnung der Obergrenze erfolgt wie im vorhergehenden Abschnitt a) (S. 129).

Im allgemeinen sind die Verhältnisse in den einzelnen Geschäftssparten in allen Jahren gleich gelagert. Es kann aber auch der Fall eintreten, dass in manchen Jahren in einer Geschäftssparte die mit den Mitgliedern getätigten Gegengeschäfte das bisherige Zweckgeschäft überwiegen, wodurch aus dem Absatzgeschäft ein Bezugsgeschäft oder umgekehrt werden kann; z.B. ist bei einer Genossenschaft, die als gesonderte Geschäftssparte den Getreidehandel betreibt, diese Sparte normalerweise ein Absatzgeschäft. Bei einem Ernteausfall kann sich diese Geschäftssparte

149) Aus Vereinfachungsgründen wurde eine Ab- bzw. Aufrundung der massgebenden v.H.-Sätze der letzten Spalte vorgenommen, was durchaus noch im Rahmen eines "angemessenen Verhältnisses" liegt.

aber in ein Bezugsgeschäft verwandeln.

In diesem Fall ergibt sich die Frage, ob eine solche Änderung in dem Charakter des Abteilungsgeschäftes bei der Ausschüttung der Warenrückvergütung jeweils berücksichtigungsfähig sein soll oder nicht. Eine offizielle Stellungnahme liegt meines Wissens von der Finanzverwaltung zu dieser Frage noch nicht vor. Steuerlich gesehen dürften beide Wege zulässig sein, d.h. sowohl die Behandlung wie bisher, auch wenn ausnahmsweise einmal die Gegengeschäfte überwiegen 150), als auch eine Änderung dergestalt, dass die bisherigen Gegengeschäfte als Zweckgeschäfte betrachtet werden. Denn nach der derzeitigen Rechtslage und Rechtsauslegung ist ein starres Festhalten an dem Charakter einer aus einer Reihe von Jahresergebnissen folgenden Geschäftssparte nicht erforderlich, sondern es kann durchaus den jeweiligen abweichenden Verhältnissen in einzelnen Jahren Rechnung getragen werden. Dies gilt um so mehr, als es Aufgabe der Genossenschaft ist, den Überschuss an ihre Mitglieder in einem richtigen, dem Genossenschaftsgedanken entsprechenden Verhältnis zu verteilen. Der Finanzverwaltung kann es dagegen hauptsächlich nur darauf ankommen, dass nicht mehr Warenrückvergütung an die Mitglieder ausgeschüttet wird, als nach der steuerlichen Obergrenze zulässig ist.

c) Ermittlung der steuerlich zulässigen Obergrenze aufgrund des Rohertrages

Da die Rohgewinnspanne in den einzelnen Geschäftssparten regelmässig verschieden ist, ergibt sich bei der Errechnung der steuerlich zulässigen Obergrenze unter Zugrundelegung des für jede Abteilung gesondert ermittelten Rohertrages ein wesentlich zutreffenderes Bild als nach der Berechnung entsprechend dem ungenauen Umsatz - Einkaufsverhältnis. Zwar wird diese Berechnungsart dem Wortlaut des § 35 Abs.2 KStDV nicht gerecht, findet aber trotzdem bei verschiedenen Bezugs- und Absatzgenossenschaften die Billigung der Finanzbehörden, woraus eine gewisse Aufgeschlossenheit der Finanzverwaltung gegenüber den tatsächlichen Verhältnissen in der Praxis entnommen werden kann.

150) Nur wenn sich die Verhältnisse in einer Geschäftssparte nachhaltig geändert haben, muss m.E. auch die steuerliche Konsequenz daraus gezogen werden und das überwiegende Mitgliedergeschäft als Zweckgeschäft behandelt werden.

Berechnungsbeispiel:

	Gesamt-einkauf DM	Einkauf bei Mitgliedern DM	Anteil Mitglieder-geschäft am Gesamtgeschäft %	Rohertrag in den einzelnen Geschäftssparten DM	Rohertrag im Mitglieder-geschäft DM
Absatzgeschäft	100.000,--	40.000,--	40	10.000,--	4.000,--
	Gesamt-verkauf	Verkauf an Mitglieder			
Bezugsgeschäft Ware A	300.000,--	270.000,--	90	90.000,--	81.000,--
Bezugsgeschäft Ware B	200.000,--	140.000,--	70	50.000,--	35.000,--
	600.000,--	450.000,--		150.000,--	120.000,--

Nach dem Umsatz - Einkaufsverhältnis errechnet sich hieraus eine steuerliche Obergrenze von 75 % (450.000 : 6.000), während sich nach dem Verhältnis des Rohertrages im Mitgliedergeschäft zum Gesamtrohertrag die zutreffendere Obergrenze von 80 % (120.000 : 1.500) ergibt. Der Rohertrag aus dem Mitgliedergeschäft dient gleichzeitig für die angemessene Aufteilung der Warenrückvergütung auf die verschiedenen Geschäftssparten (vgl. S. 102 ff. und S. 131).

10. KAPITEL

VERFAHREN ZUR EXAKTEN BERECHNUNG DER STEUERLICH ABZUGSFÄHIGEN WARENRÜCKVERGÜTUNG AN MITGLIEDER

Da der Überschuss gemäss § 35 Abs. 2 KStDV auf dem Einkommen beruht, wirken sich steuerlich neutrale Ertragsänderungen der Handelsbilanz (z.B. Rückstellung oder Aktivierung von nichtabzugsfähigen Steuern) auf die steuerlich zulässige Obergrenze für die Warenrückvergütungen an Mitglieder nicht aus. Trotzdem lässt sich die exakte Ermittlung des abzugsfähigen Warenrückvergütungsbetrages an Mitglieder nur mit Hilfe zweier Gleichungen durchführen, weil die Gewerbeertragsteuer von der Höhe der Warenrückvergütung und umgekehrt die Warenrückvergütung von der Höhe der Gewerbeertragsteuer(-rückstellung) beeinflusst wird. Soweit ein Gewinn aus Nebengeschäften vorliegt, sind 3 Gleichungen erforderlich, weil dieser Gewinn ebenfalls von der auf die Nebengeschäfte (anteilig) entfallenden Gewerbesteuer, diese aber von der Warenrückvergütung und letztere wiederum vom Gewinn aus den Nebengeschäften abhängt.

Anhand der nachfolgend entwickelten Formeln lässt sich die Warenrückvergütung genau errechnen:

A) OHNE BERÜCKSICHTIGUNG VON GEWINNEN AUS NEBENGESCHÄFTEN

Hier sind 2 Unbekannte vorhanden: 1) die maximal abzugsfähige Warenrückvergütung an Mitglieder = W

2) die Gewerbeertragsteuer für das Wirtschaftsjahr, zu dessen Lasten die Warenrückvergütung ausgeschüttet wird = S

Sämtliche übrigen Grössen sind bekannt:

E = das Einkommen vor Berücksichtigung sämtlicher Gewerbeertragsteuerzahlungen 151) für das betreffende Wirtschaftsjahr und vor Abzug der Warenrückvergütung an Mitglieder 152) sowie vor Berücksichtigung des Verlustabzugs gemäss § 10d EStG.

D = Differenz zwischen Hinzurechnungen gemäss § 8 GewStG, Kürzungen gemäss § 9 GewStG und Gewerbeverlustvortrag gemäss § 10a GewStG.

151) Alle übrigen abzugsfähigen Steuern, insbesondere die Gewerbekapitalsteuer und gegebenenfalls die Lohnsummensteuer stehen genau fest, weil sie ertragsunabhängig sind.

152) Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder sind stets Betriebsausgaben und werden daher bei den hier angeführten Berechnungen nicht zum Überschuss gezählt (vgl. S. 124 ff).

a = Anteil des Mitgliederumsatzes am Gesamtumsatz.

m = der Gewerbesteuermultiplikator; diese Grösse "m" berücksichtigt die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer "bei sich selbst", wenn man sie aus dem Hebesatz "H" der hebeberechtigten Gemeinde mit Hilfe der Formel

$m = \frac{H}{H + 2000}$ berechnet 153).

Aus den bekannten Grössen lassen sich die beiden Gleichungen aufstellen:

$$W = a\,(E - S);$$

$$S = m\,(E + D - W);$$

Den Gegenwert der zweiten Gleichung nach der Substitutionsmethode in die erste eingesetzt ergibt:

$$W = a\,[E - m\,(E + D - W)];$$

$$W = a\,[E - m\,(E + D) + m\,W];$$

$$W - a\,m\,W = a\,[E - m\,(E + D)];$$

---

153) Diese Formel leitet sich aus folgender Überlegung ab:
Ich suche einen Faktor "m", mit dem der Gewerbeertrag "e" multipliziert die Gewerbesteuer ergibt. Dabei ist unter Gewerbeertrag (e) der Gewerbebruttoertrag zu verstehen, d.h. dass etwaige für diesen Gewerbeertrag geleistete Gewerbeertragsteuervorauszahlungen unberücksichtigt bleiben und daher -wenn sie sich bereits ertragsmindernd ausgewirkt haben- wieder hinzugezählt werden müssen.

x soll der zu versteuernde Gewerbenettoertrag sein, der also bereits um die auf ihn entfallende Gewerbeertragsteuer gekürzt ist.

H ist der Gewerbesteuerhebesatz der Gemeinde.

Hieraus ergibt sich: Die Gewerbesteuer ist: $e - x$ oder $m \cdot e$; da die Gewerbeertragsteuer jeweils 5 % aus dem Gewerbeertrag mal Hebesatz ist, folgt:

$$e - x = \frac{5}{100} \cdot x \cdot \frac{H}{100} = \frac{5\,x \cdot H}{10.000} = \frac{x \cdot H}{2.000};$$

$$e = \frac{x \cdot H}{2.000} + x;$$ weiter ist:

$$m \cdot e = e - x;$$

$$m = \frac{e - x}{e};$$ hierfür werden die obigen Ergebnisse eingesetzt:

$$m = \frac{\frac{x \cdot H}{2.000} + x - x}{\frac{x \cdot H}{2.000} + x} = \frac{H}{H + 2.000};$$

$$W = \frac{a \cdot [E - m\,(E + D)]}{1 - a\,m};$$

Somit ist W bekannt und damit auch S.

Ein Beispiel mit konkreten Zahlen beweist die Richtigkeit dieser Formel:
E = 100.000
D = 20.000
a = 60 % = 0,6
H = 200; damit ist $m = \frac{200}{200 + 2.000} = \frac{2}{22} = \frac{1}{11}$;

Diese Zahlen in obige Formel eingesetzt ergibt:

$$W = \frac{0,6 \left[100.000 - \frac{1}{11} \cdot (100.000 + 20.000) \right]}{1 - 0,6 \cdot \frac{1}{11}}$$

$$W = \frac{0,6 \left(\frac{1.100.000 - 120.000}{11} \right)}{\frac{11 - 0,6}{11}}$$

$$W = \frac{0,6 \cdot 980.000}{10,4} = \frac{0,6 \cdot 122.500}{1,3} = 735.000 : 13 = \underline{56.538};$$

Die steuerliche Obergrenze für Warenrückvergütungen an Mitglieder beträgt also 56.538,--.
Hieraus errechnet sich eine Gewerbeertragsteuer von:

$$S = \frac{1}{11} \cdot (100.000 + 20.000 - 56.538);$$

$$S = 65.462 : 11 = \underline{5.769,--};$$

Würden z.B. als Gewerbeertragsteuervorauszahlungen bereits 4.000,-- geleistet sein, so wäre noch eine Rückstellung von 1.769,-- erforderlich 154).

154) In der Praxis würde man einen Betrag von rd. 1.800,-- zurückstellen, wobei darauf zu achten wäre, dass die Differenz von 31,-- von der Warenrückvergütung gekürzt werden müsste.

Kontrolle: Nach Ermittlung obiger Zahlen ergibt sich:

	DM
a) folgender Überschuss:	100.000,--
./. Gewerbeertragsteuer	5.769,--
aufteilungsfähiger Überschuss	94.231,--
davon 60 % Warenrückvergütung =	56.538,--
b) folgende Gewerbeertragsteuer:	100.000,--
+ Saldo aus Hinzu- und Abrechnungen	20.000,--
./. Warenrückvergütung	56.538,--
./. Gewerbeertragsteuer	5.769,--
Gewerbeertrag:	57.693,--
davon 5 % mal Hebesatz 200 % = 10 %	5.769,--

Beide Ergebnisse stimmen mit den aufgrund der Formel errechneten Beträgen überein.

Durch das erst kürzlich ergangene BFH-Urteil vom 8.11.1960 (BStBl. 1960 III S.523) muss die im vorangegangenen Abschnitt entwickelte Formel eine kleine Korrektur erfahren, weil eine weitere von der Warenrückvergütung abhängige Grösse berücksichtigt werden muss: Der auf die Warenrückvergütung entfallende Umsatzsteuererstattungsanspruch.

Als Leitsatz dieses Urteiles hob der BFH hervor: "Mindert eine nach Ablauf des Wirtschaftsjahres beschlossene Warenrückvergütung den Gewinn des Wirtschaftsjahres, für das die Ausschüttung der Warenrückvergütung beschlossen wird, so muss in der Schlussbilanz dieses Wirtschaftsjahres der sich aus § 12 UStG ergebende Umsatzsteuererstattungsanspruch aktiviert werden". Dies gilt natürlich erst recht für die von Vorstand und Aufsichtsrat beschlossene und passivierte Warenrückvergütung. Der BFH stellte bei seinen Überlegungen die Grundsätze einer möglichst zutreffenden Erfolgsermittlung in den Vordergrund. "Wenn auch die tatsächlichen Voraussetzungen, von denen die Entstehung der Verpflichtung und die Entstehung des Anspruches (Ausschüttung) abhängen, verschieden sind und zeitlich nicht zusammenfallen, so besteht doch zwischen ihnen ein so enger sachlicher Zusammenhang, dass, wenn man die Verpflichtung gewinnmindernd zum Ausdruck bringt, man zur richtigen Erfolgsermittlung auch den mit der Verpflichtung notwendig verbundenen Anspruch aktivieren muss, auch wenn er am Bilanzstichtag noch nicht besteht". Obwohl die wirtschaftlichen Auswirkungen dieses Urteils im grossen und ganzen unbedeutend sind, bringt es in die Berechnung der Warenrückvergütung an Mitglieder ein neues zu berücksichtigendes Moment und trägt damit keinesfalls zur Vereinfachung bei (vgl. S.151).

Der zu aktivierende Anspruch beträgt bei gewerblichen Warengenossenschaften

in der Regel 1 % (Umsatzsteuersatz für den Grosshandel). Soweit verschiedene Steuersätze anzuwenden sind oder ein Teil der Lieferungen umsatzsteuerfrei ist, muss man in der Praxis mit einem durchschnittlichen Steuersatz operieren.

Setzt man den Steuersatz für die Umsätze der Genossenschaft mit "u" an, so ergibt sich als zu aktivierender Umsatzsteuererstattungsanspruch: $u \cdot W$.

Eine geringe Abweichung erfährt auch die bekannte Grösse "E": Diese bedeutet nunmehr das Einkommen

vor Berücksichtigung sämtlicher Gewerbeertragsteuerzahlungen für das betreffende Wirtschaftsjahr,

vor Abzug der WRV an Mitglieder,

vor Berücksichtigung des Verlustabzugs gemäss § 10d EStG und

vor Aktivierung des auf die WRV entfallenden Umsatzsteuererstattungsanspruchs.

Die übrigen Grössen bleiben unverändert. Es ergeben sich daher folgende 2 Gleichungen:

$$W = a\,(E - S + uW);$$

$$S = m\,(E + D - W + uW);$$

Hieraus folgt nach der Substitutionsmethode:

$$\begin{aligned} W &= a\,\big[E - m\,(E + D - W + uW) + uW\big]; \\ &= a\,\big[E - m\,(E + D) + m\,(W - uW) + uW\big]; \\ &= a\,\big[E - m\,(E + D)\big] + amW\,(1 - u) + auW; \\ &= a\,\big[E - m\,(E + D)\big] + aW\,\big[m\,(1 - u) + u\big]; \end{aligned}$$

$$W - aW\,\big[m\,(1 - u) + u\big] = a\,\big[E - m\,(E + D)\big];$$

$$W = \frac{a\,\big[E - m\,(E + D)\big]}{1 - a\,\big[m\,(1 - u) + u\big]};$$

Unter Verwendung der konkreten Zahlen aus dem vorangegangenen Beispiel und der Annahme $u = 1\,\% = 0{,}01$ (Umsatzsteuersatz für den Grosshandel) errechnet sich folgender Höchstbetrag für steuerlich abzugsfähige WRV an Mitglieder:

$$W = \frac{0{,}6\,\left[100.000 - \frac{1}{11}\,(100.000 + 20.000)\right]}{1 - 0{,}6\left[\frac{1}{11}\,(1 - 0{,}01) + 0{,}01\right]}$$

$$= \frac{\frac{0{,}6 \cdot 980.000}{11}}{1 - 0{,}6\left(\frac{1}{11} - \frac{1}{1100} + \frac{1}{100}\right)} = \frac{\frac{588.000}{11}}{1 - 0{,}6\left(\frac{100 - 1 + 11}{1100}\right)}$$

$$= \frac{\frac{588.000}{11}}{1 - \frac{66}{1100}} = \frac{\frac{588.000}{11}}{\frac{1034}{1100}} = \frac{588.000 \cdot 1100}{11 \cdot 1.034}$$

$$= 58.800.000 : 1.034 = \underline{56.867};$$

Demnach beträgt der zu aktivierende Umsatzsteuererstattungsanspruch
$0,01 \cdot W = \underline{569}$;

Als Gewerbeertragsteuer sind erforderlich:

$$S = \frac{1}{11} \cdot (100.000 + 20.000 - 56.867 + 569) = 63.702 : 11 = \underline{5.791};$$

Kontrolle: a) Ermittlung der Warenrückvergütung: 100.000,--
+ zu aktivierender Umsatzsteuer-
erstattungsanspruch 569,--
./. Gewerbeertragsteuer 5.791,--
Aufteilungsfähiger Überschuss: 94.778,--

davon 60 % = 56.867,--

b) Ermittlung der Gewerbeertragsteuer: 100.000,--
+ Saldo aus Hinzu- und Abrechnungen 20.000,--
+ Umsatzsteuererstattungsanspruch 569,--
./. Warenrückvergütung 56.867,--
./. Gewerbeertragsteuer 5.791,--
Gewerbeertrag: 57.911,--

davon 5 % mal Hebesatz 200 % = 10 % = 5.791,--

Die Ergebnisse stimmen mit dem aufgrund der Formeln errechneten Beträgen überein.

B) MIT BERÜCKSICHTIGUNG VON GEWINNEN AUS NEBENGESCHÄFTEN

Hierdurch ergibt sich eine weitere Komplizierung der Errechnung, weil neben den beiden Unbekannten W (= Warenrückvergütung an Mitglieder) und S (= Gewerbeertragsteuer) eine dritte Unbekannte N (= Gewinn aus Nebengeschäften) auftritt, die aufgrund der anteiligen Umlegung der nicht direkt zumessbaren Kosten (vgl. S. 108 ff.) sowohl von S als auch von uW (= Umsatzsteuererstattungsanspruch aufgrund der zu passivierenden Warenrückvergütung) abhängt. Ausser den im vorherge-

gegangenen Beispiel bekannten Grössen sind beim Vorliegen von Gewinnen aus Nebengeschäften noch folgende Grössen als bekannt gegeben:

G = Gewinn aus Nebengeschäften ohne Berücksichtigung der anteilig umzulegenden Gewerbeertragsteuer und ohne Berücksichtigung des den Umsatzsteueraufwand mindernden Umsatzsteuererstattungsanspruchs aufgrund der zu passivierenden Warenrückvergütung.
Soweit die Umsatzsteuer direkt dem Zweckgeschäft zumessbar ist -weil z.B. die Umsätze aus Nebengeschäften steuerfrei sind-, unterbleibt natürlich die anteilige Aufteilung des Umsatzsteueraufwandes. Der Gewinn aus Nebengeschäften steht dann bereits bis auf die anteilig umzulegende Gewerbeertragsteuer fest.

h = Der nach dem Verhältnis der Rohgewinne aus dem Zweck- und Nebengeschäft ermittelte Aufteilungssatz für die nicht direkt zumessbaren Gemeinkosten.

Da also 3 Unbekannte vorliegen, benötigt man zur Lösung 3 Gleichungen:

1) $W = a \cdot (E - S + u \cdot W - N)$;

2) $S = m \cdot (E + D - W + uW)$

3) $N = G - h \cdot S + h \cdot u \cdot W = \underline{G + h \cdot (uW - S)}$;

Hieraus folgt nach der Substitutionsmethode:

$$W = a\left[E - m \cdot (E+D-W+uW) + uW - \left(G + h \cdot \left[uW - m \cdot (E+D-W+uW)\right]\right)\right];$$

$$= a\left[E - m \cdot (E+D) + mW - muW + uW - \left(G + huW - hm \cdot (E+D) + hmW - hmuW\right)\right];$$

$$= a\left[E - m \cdot (E+D)\right] + aW\left(m - mu + u\right) - aG + ahm \cdot (E+D) - ahW \cdot \left(u + m - mu\right);$$

$$W - aW \cdot (m - mu + u) + ahW(u + m - mu) = a\left[E - m \cdot (E+D)\right] - a\left[G - hm \cdot (E+D)\right];$$

$$W = \frac{a\left[E - m \cdot (E+D) - G + hm \cdot (E+D)\right]}{a\left[\frac{1}{a} - m + mu - u + h \cdot (u + m - mu)\right]}$$

$$W = \frac{E - G + (E+D) \cdot (hm - m)}{\frac{1}{a} - (m - mu + u) \cdot (1 - h)};$$

Unter Verwendung der konkreten Zahlen aus dem vorangegangenen Beispiel und der Annahme $G = 15.000$ und $h = 10\,\% = 0,1$ errechnet sich folgender Höchstbetrag für die steuerlich abzugsfähige Warenrückvergütung an Mitglieder:

$$W = \frac{100.000 - 15.000 + (100.000 + 20.000)\left(\frac{0,1}{11} - \frac{1}{11}\right)}{\frac{1}{0,6} - \left(\frac{1}{11} - \frac{0,01}{11} + 0,01\right) \cdot (1 - 0,1)};$$

$$= \frac{85.000 + 120.000 \cdot \left(- \frac{0,9}{11} \right)}{\frac{5}{3} - \left(\frac{1,1}{11} \cdot 0,9 \right)} = \frac{85.000 - \frac{108.000}{11}}{\frac{55 - 3,3 \cdot 0,9}{33}};$$

$$= \frac{\frac{2.805.000 - 324.000}{33}}{\frac{55 - 2,97}{33}} = \frac{2.481.000}{52,03};$$

$$= 248.100.000 : 5.203 = \underline{47.684,--};$$

Demnach beträgt der zu aktivierende Umsatzsteuererstattungsanspruch
$0,01 \cdot W = \underline{477,--}$

Als Gewerbeertragsteuer sind erforderlich:

$$S = \frac{1}{11} \cdot (100.000 + 20.000 - 47.684 + 477) = 72.793 : 11 = \underline{6.617,--}$$

Der endgültige Gewinn aus Nebengeschäften beträgt:

$$N = 15.000 + 0,1 \cdot (477 - 6.617) = 15.000 - 614 = \underline{14.386,--}$$

Kontrolle:

	DM
a) Ermittlung der Warenrückvergütung:	100.000,--
+ Umsatzsteuererstattungsanspruch	477,--
./. Gewerbeertragsteuer	6.617,--
./. Gewinn aus Nebengeschäften	14.386,--
aufteilungsfähiger Überschuss:	79.474,--
davon 60 % =	47.684,--
b) Ermittlung der Gewerbeertragsteuer:	100.000,--
+ Saldo aus Hinzu- und Abrechnungen	20.000,--
+ Umsatzsteuererstattungsanspruch	477,--
./. Warenrückvergütung	47.684,--
./. Gewerbeertragsteuer	6.617,--
	66.176,--
davon 5 % mal Hebesatz 200 % = 10 %	6.617,--

Die Ergebnisse stimmen mit den aufgrund der Formeln errechneten Beträge überein.

Obwohl auf Grund der im Genossenschaftswesen gegebenen Verhältnisse die Ermittlung der steuerlich abzugsfähigen Warenrückvergütung an Mitglieder möglichst

einfach sein soll, wurde durch die neueste Rechtsprechung (Gewinn aus Nebengeschäften und Aktivierung des Umsatzsteuererstattungsanspruches) in die genaue Berechnung ein nicht unerheblicher Schwierigkeitsgrad hineingebracht, wie die vorangegangenen Beispiele zeigen.

11. KAPITEL

ZUR NACHTRÄGLICHEN AUSSCHÜTTUNG VON STEUERLICHEN MEHRGEWINNEN IN FORM VON WARENRÜCKVERGÜTUNGEN AN MITGLIEDER

A) BILANZMÄSSIGE BEHANDLUNG DER WARENRÜCKVERGÜTUNG

Warenrückvergütungen sind nach den allgemeinen Grundsätzen einer ordnungsmässigen Buchführung (vgl. Anm.39 S.25) im Jahresabschluss desjenigen Wirtschaftsjahres als Verbindlichkeit zu passivieren, für das sie gewährt werden. Soweit der Vorstand oder gemäss § 44 der vom Deutschen Genossenschaftsverband herausgegebenen Mustersatzung für Warengenossenschaften Vorstand und Aufsichtsrat über die Höhe der Warenrückvergütung Beschluss zu fassen haben, muss der auszuschüttende Betrag in der Handelsbilanz passiviert werden, andernfalls der Jahresabschluss falsch wäre und eine Bilanzberichtigung vorgenommen werden müsste.

Der Ausweis einer entsprechenden Verbindlichkeit in der Handelsbilanz ist jedoch nicht Voraussetzung für die steuerliche Abzugsfähigkeit einer erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres von der Generalversammlung beschlossenen Warenrückvergütung. Wenn auch die Generalversammlung als Beschlussfassungsorgan für die Warenrückvergütung aus wirtschaftlichen Gründen ungeeignet ist (vgl. S.92) und dieser Fall daher in der Praxis immer seltener vorkommt, so ist der Beschluss der Mitgliederversammlung über die Aufteilung (Verwendung) des Jahresüberschusses doch wesentlicher Bestandteil der von der Mitgliederversammlung genehmigten Handelsbilanz und deshalb auch für die steuerliche Gewinnermittlung wirksam. Es ist demnach nicht erforderlich, dass der von der Generalversammlung beschlossene, zur Ausschüttung kommende Teil des ausgewiesenen Jahresüberschusses nachträglich durch Änderung der Bilanz passiviert wird. Für die steuerliche Abzugsfähigkeit genügt es, wenn die auch nach Ablauf des Geschäftsjahres beschlossene Warenrückvergütung innerhalb von 12 Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres, aus dessen Überschuss sie stammt, bezahlt ist.

Soweit nun eine Genossenschaft eine Warenrückvergütung ausgeschüttet hat, wird sie bei der Bemessung der Rückvergütung in der Regel auch die steuerlichen Auswirkungen berücksichtigt haben. Es kommt jedoch des öfteren vor, dass aufgrund steuerlicher Betriebsprüfungen der steuerliche Gewinn und damit das Einkommen für vergangene Jahre höher festgesetzt wird 155), als es die Genossenschaft erklärt

155) Der Mehrbetrag ist meist in der steuerlichen Nichtanerkennung von Abschreibungen oder Betriebsausgaben begründet; oder es liegt eine steuerlich unzulässige Unterbewertung von Aktiven bzw. Überbewertung von Passiven vor.

und der Berechnung ihrer Warenrückvergütung zugrunde gelegt hat. Da aber ein höheres Einkommen gleichzeitig zu einem höheren Überschuss führt, kann die Genossenschaft der vollen Nachversteuerung derartiger Mehrüberschüsse dadurch begegnen, dass sie durch Abänderung ihres seinerzeitigen Beschlusses über die Warenrückvergütung diese durch einen neuerlichen Beschluss entsprechend erhöht, wobei Voraussetzung ist, dass der Mehrüberschuss in einer geänderten, von der Generalversammlung genehmigten Handelsbilanz ausgewiesen wird (Angleichung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz). Dieser Behandlung liegt der Gedanke zugrunde, dass die Mitglieder einer Genossenschaft aus deren Sinn und Zweck heraus stets einen Anspruch auf die Verteilung des Überschusses haben (vgl. S. 68 ff.).

Ein solches Vorgehen hat auch der BFH in seiner Entscheidung vom 25.8.1953 (BStBl. 1954 III S. 36) ausdrücklich anerkannt. Er stellte hierbei fest, dass die handelsrechtlich wirksame Änderung des Beschlusses über die Warenrückvergütung hinsichtlich ihrer steuerlichen Anerkennung nicht unter die Vorschrift des § 4 Abs. 2 Satz 2 (Bilanzänderung) fällt, weil diese Vorschrift ein steuerliches Bilanzierungswahlrecht voraussetzt. In dem zur Entscheidung vorgelegenen Fall hatte eine Genossenschaft im Jahr 1952 anlässlich der Genehmigung des Jahresabschlusses 1951 auch den bereits festgestellten Jahresabschluss 1950 geändert und den durch eine Betriebsprüfung entstandenen Mehrüberschuss des Jahres 1950 nachträglich zu einer Erhöhung der Warenrückvergütung für 1950 verwendet. Der BFH führte hierzu im einzelnen aus:

"Es ist nicht zu erkennen, warum der im Jahre 1952 gefasste Beschuss in geringerem Umfange zurückwirken soll, wie der Generalversammlungsbeschluss des Jahres 1951. Auch § 36 Abs. 1 Satz 3 KStDV 1950 enthält keine Einschränkung. Wirkt er aber zurück, so müssen ihm die Handelsbilanz und die Steuerbilanz 1950 Rechnung tragen. Sie können nicht mehr auf dem rechtlich beseitigten Beschluss 1951 aufgebaut werden. Mit § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG hat der Vorgang nichts zu tun. Eine Bilanzänderung ist dort gegeben, wo ein zulässiger Bilanzansatz (Anschaffungswert) durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz (Teilwert, Zwischenwert) ersetzt wird, wo also ein Bewertungswahlrecht besteht. Im vorliegenden Falle liegen diese Voraussetzungen nicht vor. Der Genossenschaft war es freigestellt, wie sie den Gewinn verwenden will. Es stand ihr aber nicht frei, die Rechtslage, die sich auf Grund dieses Beschlusses ergeben hat, bilanzmässig zum Ausdruck zu bringen oder nicht. Es handelt sich hier nicht um ein Bilanzierungswahlrecht, sondern um die Auswirkung ihres auf Grund ihrer bürgerlich-rechtlichen Handelsfreiheit gefassten Beschlusses. Die Steuerbehörden sind nicht verpflichtet, dort, wo Körperschaften handelsrechtlich berechtigt sind, ihre Beschlüsse zu ändern, diesen Änderungen in allen Fällen Rechnung zu tragen. Es ist das Rechtsproblem, das der Senat bereits in der Entscheidung I 147/52 U vom 23. März 1953, Bundessteuerblatt III S. 140, erörtert hat. Es ist der Grundsatz der Verwirkung im Steuerrecht zu beachten. Hat ein Steuerpflichtiger gegenüber dem Finanzamt eine Entscheidung getroffen, so ist er an diese Erklärung nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen von

Treu und Glauben gebunden. Er kann seine Erklärung nicht willkürlich ändern. Das Verbot der Willkür für die Behörden (§ 2 Abs. 2 des Steueranpassungsgesetzes - StAnpG) gilt auch für den Steuerpflichtigen hinsichtlich seiner dem Finanzamt gegenüber abgegebenen Willenserklärung.

Im vorliegenden Falle liegt ein Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben nicht vor. Bei einer Änderung des Jahresergebnisses auf Grund einer Betriebsprüfung, die auch handelsbilanzmässig anerkannt wird, ist es notwendig, dass die Generalversammlung über die Verwendung des Mehrgewinnes einen Beschluss fasst. Dass sie hierbei im Rahmen der ihr gegebenen Möglichkeiten vorgeht, insbesondere, dass sie den Mehrgewinn zu einer Warenrückvergütung verwendet, wie es dem Wesen einer Genossenschaft entspricht, kann keinesfalls als ein Verstoss gegen Treu und Glauben angesehen werden."

B) DIE VERWIRKUNG DES AUSSCHÜTTUNGSRECHTES

Aus Abschnitt A ist zu entnehmen, dass die nachträgliche Ausschüttung von steuerlichen Mehrüberschüssen zwar jederzeit möglich ist, aber der Grundsatz der Verwirkung im Steuerrecht dabei beachtet werden muss.

In einem weiteren Urteil vom 30.4.1957 (BStBl. 1957 III S.219) hat der BFH nun insbesondere zu der Frage Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen eine Genossenschaft den durch eine Berichtigungsveranlagung erhöhten Überschuss nach Angleichung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz durch nachträgliche Beschlussfassung als abzugsfähige Warenrückvergütung ausschütten darf. In der Urteilsbegründung wird u.a. angeführt: "Wie der Senat im Urteil I 38/53 U vom 25.8. 1953 ausgeführt hat, ist die durch eine Berichtigungsveranlagung veranlasste nachträgliche Ausschüttung einer Warenrückvergütung steuerlich dann anzuerkennen, wenn die Grundsätze von Treu und Glauben nicht entgegenstehen. Führt eine Berichtigungsveranlagung zu einer Erhöhung des Steuerbilanzgewinns und gleicht die Genossenschaft ihre Handelsbilanz der Steuerbilanz an, so ist sie an ihren früheren Beschluss über die Ausschüttung oder Nichtausschüttung einer Warenrückvergütung jedenfalls insoweit gebunden, als sie offene oder später aufgedeckte stille Rücklagen gebildet und damit zum Ausdruck gebracht hat, dass sie einen bestimmten Teil des Jahresergebnisses nicht ausschütten wolle. An diese Entschliessung ist sie nach Treu und Glauben gebunden. Die gleichen Grundsätze gelten auch dann, wenn die spätere Erhöhung des Steuerbilanzgewinns auf einer Beurteilung der Sach- und Rechtslage beruht, deren Richtigkeit die Genossenschaft bei sorgfältiger Prüfung schon zur Zeit der Beschlussfassung über die ursprüngliche Handelsbilanz unschwer hätte erkennen können. Das Finanzgericht setzt den verwirkten Betrag dem Betrag gleich, in dessen Höhe die Bfin. bei Aufstellung der ursprünglichen Bilanz zum .. .. bewusst eine steuerlich nicht zulässige stille Rücklage gelegt hat. Die-

se Berechnung ist nicht zutreffend, weil die Bfin. durch ihre ursprüngliche Beschlussfassung über den Überschuss insoweit verfügte, als sie ihn zur Bildung von offenen oder stillen Rücklagen verwandte .... . In Höhe dieses Überschusses ist die Ausschüttung einer Warenrückvergütung verwirkt. Der verwirkte Betrag ist dann von dem sich aus der endgültigen Bilanz ..... ergebenden Überschuss abzusetzen. Der sich so ergebende Unterschiedsbetrag darf höchstens in Höhe von 86,2 v.H. -Anteil des Mitgliedergeschäfts am Gesamtumsatz- das von dem Finanzamt veranlagte Einkommen mindern."

Nachdem die Finanzverwaltung der nachträglichen Ausschüttung von steuerlichen Mehrüberschüssen zunächst nicht folgen wollte, hat sie es in dem BdF-Erlass vom 9.11.1954 -IV S.2515-101/54- doch zugelassen; dabei wurde aber zur Voraussetzung gemacht, dass solche nachträglich beschlossenen Warenrückvergütungen nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn sie innerhalb von 3 Monaten, vom Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses an gerechnet, bezahlt werden. Das Finanzamt kann die Frist nach Anhörung des Prüfungsverbandes angemessen verlängern.

Die KStR 1958 tragen den Grundsätzen der beiden angeführten BFH-Urteile in Abschnitt 65 Abs.6 Rechnung; denn es heisst dort: "Wird der Gewinn einer Genossenschaft auf Grund einer Betriebsprüfung nachträglich erhöht, so kann die nachträgliche Ausschüttung des Mehrgewinnes -soweit sich dieser in den Grenzen des § 35 KStDV hält- als Warenrückvergütung steuerlich als Betriebsausgabe behandelt werden, wenn der Mehrgewinn in einer nach den Vorschriften des Genossenschaftsgesetzes geänderten Handelsbilanz ausgewiesen ist und wenn ein entsprechender Gewinnverteilungsbeschluss der Generalversammlung vorliegt 156). Gewinn-

156) Diese letztere Voraussetzung bedarf m.E. einer Einschränkung. Soweit lt. Satzung Vorstand und Aufsichtsrat über die Höhe der Warenrückvergütung Beschluss zu fassen haben (dies ist gemäss Abschnitt 65 Abs.1b KStR 1958 auch steuerlich ohne weiteres zulässig), kann die Generalversammlung ohne Satzungsänderung hierüber gar nicht beschliessen. Auch der Beschluss über die nachträgliche Ausschüttung einer Warenrückvergütung kann nur von den satzungsmässig vorgesehenen Organen rechtswirksam herbeigeführt werden. Sind Vorstand und Aufsichtsrat hierfür bestimmt, so können nur diese über die nachträgliche Warenrückvergütung beschliessen und dann eine entsprechend diesem Beschluss geänderte Handelsbilanz der Generalversammlung zur erneuten Feststellung vorlegen.
Vom Finanzamt kann also nicht unter allen Umständen ein "entsprechender Gewinnverteilungsbeschluss der Generalversammlung" verlangt werden (dies wäre nur dann der Fall, wenn die Generalversammlung über die Höhe der Warenrückvergütung zu beschliessen hätte), sondern es kann nur gefordert werden, dass -falls ein anderes Organ über die nachträgliche Ausschüttung einer Waren-

anteile, die schon bisher in der Handelsbilanz ausgewiesen, aber in Reserve gestellt waren, dürfen mit steuerlicher Wirkung nachträglich nicht ausgeschüttet werden. Das Ausschüttungsrecht ist verwirkt."

C) ERMITTLUNG DES VOM MEHRÜBERSCHUSS AUSSCHÜTTUNGSFÄHIGEN BETRAGES

Zu der Frage, wie der Teil des Mehrüberschusses zu ermitteln ist, der nach obigen Grundsätzen für eine nachträgliche Ausschüttung von Warenrückvergütungen an die Mitglieder verwendet werden kann, haben die Finanzverwaltungen folgende m.E. zutreffende Auffassung bekannt gegeben 157): Für eine nachträgliche Ausschüttung an die Mitglieder steht der Teil des Mehrüberschusses zur Verfügung -gegebenenfalls der Teil des um bereits in Reserve gestellten Gewinnanteils gekürzten Mehrüberschusses-, der nach der Verhältnisrechnung des § 35 Abs.2 KStDV als im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet anzusehen ist.

Hierzu folgendes Beispiel:

	DM	
Ursprünglicher Überschuss (§ 35 Abs.2 KStDV)	130.000	
Aufgrund einer Betriebsprüfung festgestellter Überschuss	170.000	
der Mehrüberschuss von	40.000	beruht auf:
a) einer ursprünglich von der Genossenschaft bewusst gelegten stillen Reserve von	30.000	
b) Änderungen von Wertansätzen in der Bilanz	10.000	

Danach ergibt sich folgende Berechnung:

neuer Überschuss		170.000	
verwirkter Überschuss:	ursprünglicher Überschuss	130.000	
	und bewusst gelegte stille Reserve	30.000	
		./. 160.000	
Der verbleibende Mehrüberschuss von		10.000	darf bis zur

Höhe des Teils, der dem Anteil des Umsatzes aus Zweckgeschäften mit Mitgliedern am Gesamtumsatz im Sinne des § 35 Abs.2 KStDV entspricht, als nachträgliche Warenrückvergütung ausgeschüttet werden.

Fortsetzung von 156)
rückvergütung zu beschliessen hat- eine entsprechend geänderte Handelsbilanz von der Generalversammlung neu genehmigt wird.

157) Vgl. Rd.Verfg. der OFD München vom 15.12.1959.

Nimmt man diesen Anteil mit 80 % an, so dürften DM 8.000,-- als nachträgliche Warenrückvergütung an Mitglieder ausgeschüttet werden; die restlichen DM 32.000,-- würden voll nachzuversteuern sein.

Auch wenn bei der ursprünglichen Ausschüttung die Obergrenze von 80 % nicht voll ausgenutzt wurde und z.B. nur ein Betrag ausgeschüttet wurde, der einem Anteil von 70 % entspricht, darf bei der Berechnung der nachträglichen Warenrückvergütung aus dem steuerlichen Mehrüberschuss die höchst zulässige Grenze von 80 % zugrunde gelegt werden. Dagegen kann die Ausschüttung aus dem ursprünglichen Überschuss nachträglich nicht mehr erhöht werden -indem z.B. die ursprüngliche Warenrückvergütung auf einen Betrag erhöht wird, der einem Anteil von 80 % entspricht-, weil nach dem damaligen Beschluss bewusst nicht mehr ausgeschüttet werden sollte und damit das nachträgliche Verfügungsrecht über den ursprünglichen Überschuss nach Treu und Glauben verwirkt ist.

Die nachträgliche Gewährung einer "Warenrückvergütung an Nichtmitglieder" (vgl. S.96) aus einem steuerlichen Mehrüberschuss dürfte nicht möglich sein, weil die Genossenschaft bei der ursprünglichen Festsetzung der Höhe einer solchen Rückvergütung steuerlich in keiner Weise beschränkt war.

SCHLUSS

12. KAPITEL

DIE STEUERLICHE BEHANDLUNG DER GEWERBLICHEN WARENGENOSSENSCHAFTEN UND DER PRIVATE GROSSHANDEL

Voraussetzung für einen freien Wettbewerb aller in der Marktwirtschaft beteiligten Anbieter und Nachfrager sind möglichst gleiche Bedingungen. Unter den vom Staate gesetzten Bedingungen erscheinen aber vornehmlich auch die steuerlichen. Es ergibt sich praktisch die Konsequenz, dass alle jeweils miteinander konkurrierenden Marktteilnehmer den gleichen steuerlichen Bedingungen unterstellt werden sollen.

Die Erfahrung zeigt aber immer wieder, dass allgemeine Grundsätze eines Gesetzes dem Formenreichtum und der Unterschiedlichkeit in der Gestaltung des sozialen und wirtschaftlichen Lebens nicht stets voll gerecht werden können. Sind die zu regelnden Tatbestände differenziert, so müssen auch die Gesetze differenziert werden, um die übergeordneten Grundsätze zur Anwendung zu bringen.

In einer Marktwirtschaft findet sich eine Reihe selbständig wirtschaftender Gebilde wie Haushaltungen, bäuerliche Eigenbedarfswirtschaften, Erwerbsunternehmungen (in Form von Einzelunternehmungen und Gesellschaften), öffentliche Unternehmungen, Stiftungen, Genossenschaften u.a.m. Sie alle sind als "Wirtschaften" Elemente des marktwirtschaftlichen Systems. Alle sind Zweckgebilde. Aber Zweck und Sinn dieser Gebilde, Rechtsform und Prinzip der Bewirtschaftung können sehr unterschiedlich sein.

Das Steuersystem wird diese Gebilde nicht einfach gleichstellen können, sondern es muss den unterschiedlichen Funktionen der verschiedenen Typen wirtschaftlicher Gebilde entsprechend Rechnung tragen.

In diesen Zusammenhang gehört auch das Problem der steuerlichen Behandlung der Genossenschaften. Soweit sich die Angriffe gegen die Genossenschaften in letzter Zeit verstärkt haben, werden sie vor allem auf steuerlichem Gebiet vorgetragen. Die Gegner der Genossenschaften -das sind deren Konkurrenten- weisen in der Öffentlichkeit immer wieder auf die sogenannten "steuerlichen Privilegien" der Genossenschaften hin und meinen dabei die vom Gesetzgeber unter Berücksichtigung des Wesens einiger Genossenschaftsarten getroffenen Sonderregelungen. So läuft zur Zeit beim Bundesverfassungsgericht eine Verfassungsbeschwerde des Gross- und Aussenhandels gegen die "steuerlichen Privilegien" der Genossenschaften. Vor allem werde der Gleichheitsgrundsatz bei der steuerlichen Behandlung der Warenrückvergütung verletzt. Für die Genossenschaften seien diese Rückvergütungen steuerlich selbst dann abzugsfähig, wenn sie nicht an die Mitglieder ausgezahlt, sondern zur

Auffüllung der eingezahlten Geschäftsanteile verwendet würden. Da für diese Geschäftsanteile keine Höchstgrenzen vorgeschrieben seien, könnten sich die Genossenschaften durch ein solches Vorgehen in einer Art kapitalkräftig machen, wie es jedem anderen Gewerbetreibenden versagt sei.

Dazu lässt sich grundsätzlich feststellen, dass die Motive für diese Angriffe einmal in der Unkenntnis breitester Bevölkerungsschichten über die Zielsetzung und Aufgabenstellung der Genossenschaften beruhen; zum Zweiten entspringen die Angriffe der Privatwirtschaft gegen die Genossenschaften der Erkenntnis, dass die Genossenschaften zufolge der Solidarität ihrer Mitglieder über eine starke Wettbewerbsposition verfügen und sich zu einem durchaus ernstzunehmenden Faktor entwickelt haben. Bei näherer Betrachtung verkennen diese Vorwürfe also, soweit sie nicht von vornherein unsachlich und polemisch sind, den eigentlichen Sinn und Zweck der Genossenschaften als Hilfs- und Förderungsgesellschaften, die wirtschaftlich Personalgesellschaften darstellen und ebenso wie die Offene Handelsgesellschaften für eine selbständige Besteuerung an sich ungeeignet sind. Wenn sie aus technischen Gründen dem Körperschaftsteuergesetz unterworfen wurden, so ist es ebenso natürlich und notwendig gewesen, ihrer Rechts- und Unternehmensform Rechnung zu tragen. Daher ist die steuerliche Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütung zwingend. Der Vorwurf des Grosshandels, dass die Genossenschaften in der Lage sind durch "unversteuerte" Warenrückvergütungen ihr Eigenkapital zu stärken, geht aber insoweit fehl, als die Warenrückvergütung von den einzelnen Mitgliedern versteuert werden muss und daher die aus Warenrückvergütungsbeträgen gebildeten Geschäftsguthaben genauso bereits versteuerte Mittel der Mitglieder (Gesellschafter) sind, wie das aus Gewinnen gebildete Eigenkapital von Personalgesellschaften. Ergänzend ist noch zu betonen, dass -wie in der vorliegenden Arbeit eingehend dargestellt- nur Überschüsse aus Zweckgeschäften an die Mitglieder in Form der Warenrückvergütung ausgeschüttet werden können; jeglicher anderer Überschuss wird -soll er an die Mitglieder gelangen- wie bei Kapitalgesellschaften zweimal besteuert. Dabei steht den Genossenschaften nicht einmal der gestaffelte Körperschaftsteuersatz, wie er bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften Anwendung findet, zu.

Weiter ist noch festzustellen, dass in der Privatwirtschaft die nachträgliche Rückgewährung von Entgelten in der Form des Umsatzbonus', des Treuebonus' oder ähnlicher Tatbestände stets als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe zulässig ist, so dass in der nachträglichen Ausschüttung der nach dem Warenbezug bemessenen Warenrückvergütung kein Vorteil der Genossenschaften gesehen werden kann, der im Interesse der Wahrung gleicher Wettbewerbsbedingungen steuerlich zu erfassen wäre. Nach dem Dargestellten kann in der "steuerfreien" Ausschüttung von Warenrückvergütungen an Mitglieder kein "steuerliches Privileg" gesehen werden, sondern diese steuerliche Behandlung der Warenrückvergütung ergibt sich zwingend aus dem Grundsatz der Gleichmässigkeit bei der Durchführung der Besteuerung.

DIE BESONDEREN GEGEBENHEITEN BEI GENOSSENSCHAFTEN, WELCHE VON STEUERGESETZGEBUNG UND RECHTSPRECHUNG KÜNFTIG STÄRKER BEACHTET WERDEN SOLLTEN

Wie aus dem 9. und 10. Kapitel ersichtlich ist, sind zur richtigen Ermittlung der steuerlich abzugsfähigen Warenrückvergütung an Mitglieder derzeit mehrere Rechenoperationen erforderlich, die mit dem Grundsatz der Praktikabilität bei der Anwendung der Steuervorschriften wenig vereinbar sind. Diesen für das Steuerrecht in § 1 Abs. 2 StAnpG gesetzlich festgelegten, im Schrifttum und in der Rechtsprechung stets als wichtiges Auslegungsprinzip anerkannten Grundsatz hat der BFH bei verschiedenen Urteilen hervorgehoben 158).

Auch sollten die Vorschriften über die Ermittlung des abzugsfähigen Teils der Warenrückvergütung an Mitglieder bewusst eine möglichst einfache Berechnungsmethode aufzeigen und jede Komplizierung vermeiden. In diesem Sinne ist das BFH-Urteil vom 15. November 1960 (BStBl. 1961 III S. 48) zu begrüssen, welches als Leitsatz herausstellt: "Die Grundsätze der dynamischen Bilanz dürfen bei Beträgen, die sich auf das Ergebnis des Wirtschaftsjahres nur unwesentlich auswirken, im Interesse einer angemessenen Vereinfachung der Buchführung nicht überspannt werden" 159). Dem Gedanken der Vereinfachung wird man stets dann Rechnung tragen können, wenn es sich um geringe Beträge handelt, die sich in kurzer Zeit ausgleichen und deshalb das Wirtschaftsergebnis nicht wesentlich beeinflussen. Insbesondere sollte dies auf das BFH-Urteil vom 8. 11. 1960 (vgl. S. 137) angewendet werden, in welchem die Aktivierung des auf die Warenrückvergütung entfallenden Umsatzsteuererstattungsanspruches gefordert wird.

Gerade bei der Besteuerung der Genossenschaften erscheint der Grundsatz der Praktikabilität und der Vereinfachung vorzugsweise am Platze, zumal der grösste Teil der -insbesondere bei kleineren Genossenschaften- verantwortlichen Geschäftsführer die auch für einen Fachman teilweise schwierigen steuerlichen Gegebenheiten nicht beherrschen kann. So wurde m. E. auch bei der Änderung des § 35 KStDV hinsichtlich der Nebengeschäfte die Voraussetzung einer möglichst einfachen Ermittlung der steuerlich abzugsfähigen Warenrückvergütung nicht genügend beachtet, so dass in der Praxis ein grosser Teil der gewerblichen Warengenossenschaften die genaue Berechnung der Warenrückvergütung an Mitglieder nur mit fremder Hilfe vornehmen kann. Dabei ist noch zu berücksichtigen, dass es sich bei den gewerb-

158) Z. B. in einem Urteil vom 28. 2. 1958, BStBl. 1958 III S. 194.

159) Vgl. auch die BFH-Urteile und Gutachten vom 25. März 1954 (BStBl. 1954 III S. 195), vom 21. Mai 1957 (BStBl. 1957 III S. 237), vom 19. Dezember 1957 (BStBl. 1958 III S. 162), vom 13. Mai 1958 (Steuerrechtsprechung in Karteiform, Einkommensteuergesetz § 5 Rechtsspruch 168) und vom 26. Januar 1960 (BStBl. 1960 III S. 191).

lichen Warengenossenschaften im Vergleich zu Kapitalgesellschaften regelmässig um absolut kleine Steuerbeträge handelt. Hinsichtlich deren Errechnung bedarf es aber oft eines Mehrfachen an Zeit und Arbeit als bei grossen Kapitalgesellschaften. Damit soll zum Ausdruck gebracht werden, dass bei der Ermittlung der steuerlich abzugsfähigen Warenrückvergütung die Berücksichtigung von Gewinnen aus Nebengeschäften und die Aktivierung der auf die Warenrückvergütung entfallenden Umsatzsteuer zwar steuersystematisch richtig, aber im Verhältnis zum gesamten Steueraufkommen der Wirtschaft gesehen, doch von ganz untergeordneter Bedeutung ist.

Bei der künftigen für die Genossenschaften massgebenden Steuergesetzgebung und Rechtsprechung sollten daher die wirtschaftlichen Auswirkungen auch im Verhältnis zu einer möglichst ökonomischen Ermittlung der Steuerschuld stärker in den Vordergrund gerückt werden.

LITERATURÜBERSICHT

Aufermann Ewald: Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Wiesbaden 1959

Beckmann Liesel: Aufgabe, Entwicklung, Art und Wandlung der Handwerksförderung, Stuttgart 1940

Bieling Franz: Das Verhältnis von Kartellen und Genossenschaften, Marburg/Lahn 1953

Blümich-Klein-Steinbring: Körperschaftsteuergesetz-Kommentar, Berlin und Frankfurt a.M. 1956

Bredehöft Klaus: Das Wesen und die Bedeutung der genossenschaftlichen Warenrückvergütung, Diss. Hamburg 1947

Bühler Ottmar: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Berlin und Frankfurt 1956

" " Die Wirkungen der steuerlich ungleichen Behandlung von Privatmolkereien gegenüber Genossenschaftsmolkereien; Gutachten, veröffentlicht von der Fachvereinigung der deutschen Privatmolkereien u. -käsereien, Lübeck 1949

Bühler Ottmar-Scherpf Peter: Bilanz und Steuer vom Standpunkt des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Berlin-Frankfurt 1957

Bundesjustizministerium: Zur Reform des Genossenschaftsrechts (2 Bände), Bonn 1956

Coulon Karl-Albert: Der wirtschaftliche und der gesetzliche Begriff der Genossenschaft, Diss. Göttingen 1933

Draheim Georg: Die Genossenschaft als Unternehmungstyp, Göttingen 1952

Fischer Hans: Betriebswirtschaftliche Probleme im Genossenschaftswesen -in Band I der Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Neuwied 1951

Freier Ausschuss der Deutschen Genossenschaftsverbände: Zur Frage der Besteuerung der Genossenschaften, Neuwied 1951

v. Gierke Otto: Das deutsche Genossenschaftsrecht, 4 Bände, Berlin 1868

Glass Otto: Genossenschaftskunde, Berlin-München 1949

Granzow Walter: Das Recht der deutschen Genossenschaften; Denkschrift des Ausschusses für Genossenschaftsrecht der Akademie für Deutsches Recht, Tübingen 1940

Heigl Anton: Die Typisierung im Steuerrecht, Diss. München 1958

Heinen Edmund: Handelsbilanzen Teil I und II, Wiesbaden 1958

" " Steuern und Unternehmungspolitik (Festschrift zum 65. Geburtstag von Ewald Aufermann), Wiesbaden 1958

Henzler Reinhold: Die Rückvergütung der Konsumvereine -in "Betriebs- und Finanzwirtschaftliche Forschung" II. Serie, Heft 44 Berlin/Wien 1929

" " Gewinn und Leistung im Genossenschaftswesen - in "Archiv für Genossenschaftswesen", Band I, Heft 1, Stuttgart 1940

" " Genossenschaftswesen, Wiesbaden 1952

" " Die Genossenschaft, eine fördernde Betriebswirtschaft, Essen 1957

" " Wirtschaftlichkeitsfragen der Warengenossenschaften, Wiesbaden-Biebrich 1958

Hintner Otto: Praxis der Wirtschaftsprüfung, Stuttgart 1949

Hofmeyer Karl: Der Begriff der eingetragenen Genossenschaften, Diss. Göttingen 1931

Institut für Genossenschaftswesen an der Universität Münster: Gegenwartsprobleme genossenschaftlicher Selbsthilfe (Festschrift für Paul König), Hamburg 1960

Klein Friedrich: Das Steuerrecht der Genossenschaften - in Band I der Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Neuwied 1951

" " Genossenschaftswesen und staatliches Verfassungsrecht, Karlsruhe 1958

Kolbe Hans: Die Körperschaftsteuer der Genossenschaften, Siegburg 1949

" " Zur Reform der Genossenschaftsbesteuerung - in "Steuer und Wirtschaft", München 1949 Spalte 339 ff.

Kriesen Leonhard: Verwaltungsanordnung betreffend Körperschaftsteuerrichtlinien für die Zeit vom 21.6.1948 bis 31.12.1948 und für das Kalenderjahr 1949; Beilage zu Heft 20 der Zeitschrift "Die gewerbliche Genossenschaft", Wiesbaden 1950

Kuncz Edmund: Die genossenschaftliche Rückvergütung als juristisches Problem - in "Archiv für Genossenschaftswesen", Band I, Heft 4, Stuttgart 1940

Lang-Weidmüller: Genossenschaftsgesetz-Kommentar, Berlin 1959

Letschert Günther: Die Produktivgenossenschaft, Wiesbaden 1950

Meyer-Meulenbergh: Genossenschaftsgesetz-Kommentar, München und Berlin 1956

Neumann Werner: Das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung und seine gesellschaftsrechtlichen Auswirkungen bei Genossenschaften. Diss. Münster 1953

Nieschlag Robert: Strukturwandlungen im Grosshandel, Köln 1956

Ohm Hans: Die Genossenschaft und ihre Preispolitik, Karlsruhe 1955

Parisius-Crüger: Das Reichsgesetz, betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Kommentar zum praktischen Gebrauch für Juristen und Genossenschaften; Berlin und Leipzig 1928

Paulick Heinz: Warenrückvergütung ihr Wesen und ihre steuerliche Behandlung; Band V der "Quellen und Studien" des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Neuwied 1951

" " Gedanken zur Reform des Genossenschaftsgesetzes; Band II der "Quellen und Studien" des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Neuwied 1951

" " Die eingetragene Genossenschaft als Beispiel gesetzlicher Typenbeschränkung, Tübingen 1954

" " Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, Karlsruhe 1956

Pieper Karl-Henning: Die genossenschaftliche Warenrückvergütung, Diss. Breslau 1940

Riehle Manfred: Der Einfluss der deutschen Steuergesetze auf den Wettbewerb gewerblicher Betriebe, Diss. München 1959

Rössle Karl: Zur Betriebsführung der Handwerkergenossenschaften, Verlag des badischen Handwerkskammertags, Karlsruhe 1926

Rössle Karl: Entwicklungsmöglichkeiten des handwerklichen Genossenschaftswesens, Göttingen 1952

" " Die Strukturwandlungen der Handwerkswirtschaft, München 1953

Ruth Rudolf: Die Genossenschaft in der Marktordnung, Stuttgart und Berlin 1938 (Heft 16 der Veröffentlichungen des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Frankfurt/Main)

Schachtschnabel Hans Georg: Genossenschaften, ihre Geschichte und ihr Wesen, Wolfenbüttel 1956

Schmidt Kurt: "Die Genossenschaft", ihre Geschichte, ihr Wesen und Recht und ihre Entwicklung in Deutschland, Berlin 1949

Schultz Dietrich: Der Rechtsbegriff der Genossenschaft und die Methode seiner richtigen Bestimmung, Düsseldorf 1958

Seraphim Hans Jürgen: Das ökonomische und soziale Wesen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft - in Band I der Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Neuwied 1951

" " " Die genossenschaftliche Rückvergütung - Band XII der Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Karlsruhe 1961

Streiber Hugo: Zur steuerlichen Behandlung der Rückvergütungen; nicht veröffentlichtes Exposé vom 20.3.1951

Tautscher Anton: Einkommenspolitik und Genossenschaftswesen, Göttingen 1955

Thier Walter: Die Unternehmensgestaltung in steuerlicher Sicht, Herne 1958

Triebel Magdalena: Zusatzleistungen der Einkaufsgenossenschaften des deutschen Einzelhandels, Stuttgart und Berlin 1937 (Heft 14 der Veröffentlichungen des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Frankfurt/Main)

Tubbesing Günter: Selbstfinanzierung bei hilfswirtschaftlichen Genossenschaften, Göttingen 1958

Westerfelhaus Herwarth: Verdeckte Gewinnausschüttung als steuerrechtliches und betriebswirtschaftliches Problem, Diss. Nürnberg 1951

Westermann Harry: Das rechtliche Wesen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft - in Band I der "Quellen und Studien" des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Neuwied 1951

Ziegenfuss Werner: Die genossenschaftliche Wirtschaftsform, Stuttgart-Berlin 1939 (Heft 21 der Veröffentlichungen des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Frankfurt/Main)

" " Die Genossenschaften, Berlin 1948

Zülow-Henze-Schubert:
Die Besteuerung der Genossenschaften, Berlin und Frankfurt a.M. 1956

ZEITSCHRIFTEN UND ENTSCHEIDUNGSSAMMLUNGEN

Der Betrieb, Düsseldorf

Der Betriebsberater, Heidelberg

Blätter für Genossenschaftswesen, Wiesbaden

Bundessteuerblatt, Bonn

Der Deutsche Handel, Beilage zum Handelsblatt, Düsseldorf

Deutsche Steuerzeitung, Heidelberg/Siegburg

Deutsche Steuerzeitung/Eildienst, Heidelberg/Siegburg

Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung, Stuttgart

Edeka-Rundschau, Hamburg

Entscheidungen der Finanzgerichte, Bonn

Finanzrundschau, Köln

Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung, Bonn/München

Raiffeisen-Rundschau, Neuwied

Rundschau für GmbH, Köln

Steuer und Wirtschaft, München

Der Verbraucher, Hamburg

Wirtschaft und Wettbewerb, Düsseldorf

Die Zeit, Hamburg

Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen, Göttingen

LEBENSLAUF

Name:	Lorenz Siegfried
Geboren:	26. Juni 1928 in München; 2 ältere Geschwister
Eltern :	Lorenz Max, Oberinspektor und vereidigter Buchprüfer, gestorben 1948 Lorenz Luise geb. Winkler, gestorben 1959
Kindheit:	Elternhaus in Ottobrunn bei München
Schulbildung:	1934-1938 Volksschule in Ottobrunn 1938-1945 Oberschule in München; davon 1944-1945 als Luftwaffenhelfer in München und Schwarzheide (Niederlausitz) 1946-1947 Vorbereitung auf die Reifeprüfung
Abitur:	1948 in München
Studium:	1949-1952 Betriebswirtschaftslehre an der Universität München 1952 Examen (Diplom-Kaufmann) 1958/59 zur Vorbereitung auf die Promotion zwei weitere Semester Betriebswirtschaftslehre an der Universität München
Beruf:	Praktische kaufmännische Tätigkeit in einer Bank, in einem Fabrikationsbetrieb, in einem Grosshandelsbetrieb und in einer Steuerkanzlei. Seit 1953 verheiratet und als Prüfer im Genossenschaftswesen tätig.